

**INSTITUTO SUPERIOR DE CIÊNCIAS ECONÓMICAS E  
EMPRESÁRIAS**

**COMPLEMENTO DE LICENCIATURA EM CONTABILIDADE E  
ADMINISTRAÇÃO  
RAMO: ADMINISTRAÇÃO E CONTROLO FINANCEIRO**

**TEMA DO TRABALHO:  
“CRITÉRIOS DE RECONHECIMENTO E MENSURAÇÃO DE ACTIVOS  
FIXOS TANGÍVEIS: UMA ABORDAGEM POR COMPONENTES”**

Rute Gomes do Rosário

Mindelo, Maio de 2014

**INSTITUTO SUPERIOR DE CIÊNCIAS ECONÓMICAS E  
EMPRESÁRIAS**

**COMPLEMENTO DE LICENCIATURA EM CONTABILIDADE E  
ADMINISTRAÇÃO  
RAMO: ADMINISTRAÇÃO E CONTROLO FINANCEIRO**

**TEMA DO PROJECTO DE TRABALHO:  
“CRITÉRIOS DE RECONHECIMENTO E MENSURAÇÃO DE ACTIVOS  
FIXOS TANGÍVEIS: UMA ABORDAGEM POR COMPONENTES”**

Rute Gomes do Rosário

**Orientador:** Dr. Adelino Vital Fonseca

Mindelo, Maio de 2014

*“É graça divina começar bem. Graça maior persistir na caminhada certa. Mas a graça das graças é não desistir nunca.”*

*(Dom Hélder Câmara)*

*“A vida só pode ser compreendida olhando-a para trás, mas só pode ser vivida olhando-se para a frente”.*

*George Pattson*

## **DEDICATÓRIA**

À minha mãe Joana Gomes. Fonte de toda minha inspiração e um exemplo de sacrifício.

## **AGRADECIMENTOS**

Nesta infindável lista de agradecimento, agradeço em primeiro lugar ao nosso eterno e bom criador, “Deus” que me concedeu toda a força para que eu pudesse estar aqui hoje escrevendo estas palavras.

À minha família, em especial a minha mãe, por ser quem é, pelo seu amor e compreensão e às minhas irmãs pelo apoio incondicional e dedicação sem os quais não alcançaria este objectivo.

Um especial agradecimento ao meu orientador, Dr. Adelino Fonseca, pela constante disponibilidade manifestada e empenho com que me acompanhou na realização deste trabalho. Pelas palavras de motivação, pelas sugestões e pela partilha de conhecimento.

Aos Docentes do ISCEE pelos conhecimentos transmitidos e à FICASE pela oportunidade na concessão da bolsa de estudos, que tornaram possível a realização do meu curso.

Agradeço à Residencial Beleza, Lda. pela autorização na elaboração do estudo de caso e pela concessão dos documentos de suporte ao estudo.

Um agradecimento especial ao Eng. Martinho Ramos, Pedro Carvalho, Manuel Monteiro, Carlos Rodrigues e Adriano Alves pelos conhecimentos transmitidos e contribuições valiosas na elaboração do trabalho.

Aos meus amigos e colegas em especial à Leida Évora, Zenaida Duarte e Fretson Lopes, pela ajuda constante, pela troca de experiências durante este processo e principalmente pela amizade demonstrada.

Finalmente, a todos aqueles que contribuíram de forma directa e indirecta, para a conclusão de mais esta etapa da minha vida.

A todos muitíssimo obrigada!

## **RESUMO**

A introdução do Sistema de Normalização Contabilística e de Relato Financeiro (SNCRF), ocorrida em 2009, alterou o paradigma do reconhecimento e da mensuração de activos, nomeadamente, os activos fixos tangíveis (AFT).

O presente trabalho assenta-se principalmente na análise dos critérios de reconhecimento e mensuração dos activos fixos tangíveis e sua repercussão nas contas de uma entidade. Neste sentido, são evidenciadas as mudanças na contabilização entre o Plano Nacional de Contabilidade (PNC) e o SNCRF, nomeadamente no que respeita à abordagem por componentes.

Com a introdução do SNCRF, sempre que um determinado activo é composto por diversas partes (componentes) com um custo que seja significativo em relação ao custo total do bem, a depreciação deve ser efectuada por componentes. Isto pode ser importante e consequentemente deve ser alvo de tratamento e divulgação específica.

Procuramos, de uma forma sintetizada, através de pesquisas bibliográficas acerca do tema, entrevistas a profissionais de contabilidade e análises aos documentos de algumas empresas, saber qual o tratamento dado aos activos fixos tangíveis, nomeadamente, os compostos por diversos componentes.

Constatamos que os critérios de reconhecimento e mensuração terão impactos diferentes nos activos fixos tangíveis, competindo aos responsáveis da empresa decidir quais as opções mais adequadas à sua empresa.

Fizemos um estudo de caso numa empresa em São Vicente, para ilustrar o tema em estudo. Fizemos uma análise nos documentos disponibilizados pela empresa de modo a saber qual o tratamento contabilístico dado a activos compostos por diversos componentes.

**Palavras-Chave:** SNCRF, PNC, Activos Fixos Tangíveis, Reconhecimento, Mensuração e abordagem por componentes.

## ABSTRACT

The introduction in 2009 of the accounting standardization and financial Reporting (SNCRF), changed the paradigm for the recognition and mensuration of assets, namely, the tangible fixed assets (AFT).

The main focus of the present work is the analysis of the criteria for the recognition and mensuration of the tangible fixed assets and its repercussion on the accounts of an entity. In this sense, the changes in the accounting procedures from the National Standard Chart of Accounts (PNC) to the SNCRF are enlightened with an approach by components when an asset includes components with differentiated useful life.

With the introduction of SNCRF, whenever a certain asset is composed by several parts (components) with a cost that is significant in relation to the total cost of the good, the depreciation should be effected by components. This can be important and consequently it should be object of treatment and specific popularization.

We sought, in a synthesized way, through bibliographical search concerning the theme, interviews to accounting professionals and analyses to the documents of some companies, to know which treatment is given to the tangible fixed assets, namely, the ones that integrate several components.

We verified that the criteria of recognition and measurement will have different impacts on the tangible fixed assets, being the responsibility of the to the company management to establish appropriate accounting policies for its treatment at the accounting level.

We did a case study in a company in São Vicente, to illustrate the theme in study. We analyzed the documents made available by that company to know how its accounting treats the assets that integrate several components.

Keywords: SNCRF, PNC, Tangible Fixed assets Recognition, Measurement and approach by components.

## ÍNDICE

DEDICATÓRIA .....	II
AGRADECIMENTOS .....	III
RESUMO .....	IV
ABSTRACT .....	V
LISTA DE QUADROS E FIGURAS.....	IX
LISTA TABELAS E ANEXOS .....	X
INTRODUÇÃO.....	1
CAPÍTULO I - ENQUADRAMENTO TEÓRICO E NORMATIVO .....	7
1.1 A Contabilidade e a Informação Contabilística .....	7
1.2 A Normalização contabilística Nacional .....	9
1.3 O reconhecimento e a mensuração contabilística .....	13
1.4 Noção de activo fixo tangível .....	18
CAPÍTULO II – PROCESSO CONTABILÍSTICO E FISCAL DOS ACTIVOS FIXOS TANGÍVEIS .....	22
2.1 Norma de Relato Financeiro para os Activos Fixos Tangíveis.....	22
2.1.1 Critérios de reconhecimento .....	24
2.1.2 Mensuração dos AFT no reconhecimento .....	28
2.1.3 Mensuração dos AFT após o reconhecimento .....	33
2.1.4 Depreciação.....	37
2.1.5 Imparidades .....	42
2.1.6 Desreconhecimento de um AFT.....	43
2.1.7 Divulgações .....	45
2.2. Tratamento fiscal dos activos fixos tangíveis .....	45
CAPÍTULO III – ABORDAGEM POR COMPONENTES NO CONTEXTO NACIONAL .....	49
3.1 Aplicação prática de depreciação por componentes numa empresa.....	50
CAPÍTULO IV - ESTUDO CASO .....	54
4.1 Metodologia utilizada para o estudo caso .....	54
4.2 Apresentação da empresa.....	55
4.3 Descrição do caso em estudo .....	57
4.4 Análise do Caso .....	60
4.6 Conclusão e recomendação sobre o estudo de caso .....	66
CONCLUSÃO.....	67
Contributos esperados .....	69
Limitações do estudo .....	69
Sugestões para investigações futuras.....	69
REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS .....	71



ANEXOS.....	73
-------------	----

## **LISTA DE ABREVIATURAS**

AFT – Activos Fixos Tangíveis

CC – Código de Contas

CNNC – Comissão Nacional de Normalização Contabilística

DF's – Demonstrações Financeiras

DGCI – Direcção Geral de Contribuições e Impostos

EC – Estrutura Conceptual

IAS – International Accounting Standards

IASB – International Accounting Standards Board

IASC – International Accounting Standards Committee

IUR-PC – Imposto sobre os Rendimentos – Pessoas Colectivas

IVA – Imposto sobre o Valor Acrescentado

Lda. - Limitada

NI – Normas Interpretativas

NIC – Normas Internacionais de Contabilidade

NRF – Norma de Relato Financeiro

NRF-PE – Norma de Relato Financeiro para Pequenas Entidades

PNC – Plano Nacional de Contabilidade

POC – Plano Oficial de Contabilidade

REPE – Regime Especial para Pequenas Entidades

RIUR – Regulamento do Imposto Sobre os Rendimentos

SNCRF – Sistema de Normalização Contabilística e de Relato Financeiro

## **LISTA DE QUADROS E FIGURAS**

### **QUADROS**

Quadro I - Elementos que constituem o custo de um AFT segundo o SNCRF e o PNC)	29
Quadro II – Custos não incluídos no custo de aquisição/produção dos AFT	31
Quadro III – Reconhecimento para o justo valor de um AFT	36
Quadro IV – Contabilização do empréstimo	57
Quadro V – Aquisição do Edifício Bollard	58
Quadro VI – Despesa de comissão de abertura e montagem da operação	58
Quadro VII – Custos adicionais	59
Quadro VIII – Transferência para AFT do Investimento em Curso	59
Quadro IX – Depreciação do AFT	60
Quadro X - Aquisição do Edifício Bollard e os equipamentos	62
Quadro XI - Transferência para terreno e edifício e outras construções	62
Quadro XII – Depreciação do Edifício e os equipamentos	63
Quadro XIII - Código de Contas da Classe dos Activos Tangíveis (SNCRF Vs PNC)	76

### **FIGURAS**

Figura 1 – Componentes do Grupo Eletrogéneo	21
Figura 2 – Critérios de reconhecimento de um AFT	26
Figura 3 – Revalorização de um AFT	36
Figura 4 – Depreciação de um AFT por componentes	38

## **LISTA TABELAS E ANEXOS**

### **TABELAS**

Tabela 1 – Componente da Central Eléctrica .....	52
Tabela 2 - Balanço Comparado de 2012, 2011 e 2010.....	56
Tabela 3 - Demonstração de Resultados por Natureza dos anos 2012, 2011 e 2010 .....	56
Tabela 4 – Balanço comparado da Sociedade após contabilização do AFT .....	64
Tabela 5 – Demonstração de resultados comparado da Sociedade após contabilização do AFT.....	65

### **ANEXOS**

Anexo I – Bases de mensuração .....	74
Anexo II – Código de Contas de AFT (SNCRF/PNC).....	76
Anexo III – Custo de substituição de AFT .....	76
Anexo IV – Custos de desmantelamento e remoção de AFT .....	77
Anexo V – Revalorização de um AFT .....	78
Anexo VI - Mapa de Depreciação da Residencial Beleza, Lda.....	80

## INTRODUÇÃO

A sociedade está em constante mutação, não só devido às novas tecnologias, alterações culturais, climáticas e demográficas, mas também devido às constantes modificações verificadas na economia mundial.

Deparámo-nos, pois, com um mercado onde as relações sociais se estendem à escala global, os acontecimentos locais são, cada vez mais, influenciados por acontecimentos que ocorrem em locais muito distantes e a pressão competitiva das entidades instaladas é cada vez maior.

A contabilidade, como ciência evolutiva que é, não fica à margem desta incessante modificação. O que se tem verificado, aliás, é um esforço por parte dos profissionais, dos peritos e dos organismos normalizadores no sentido de reunir condições para que esta ciência acompanhe a evolução a que assistimos.

Considerando o fenómeno globalização com que o mundo se vê confrontado, é fundamental que a informação financeira das entidades seja facilmente compreensível e comparável. Só se consegue alcançar esta realidade através da adopção de normas comuns que evitem ou pelo menos reduzam diferenças no apuramento dos resultados e na avaliação das diversas entidades.

A utilidade da informação financeira surge completamente reforçada e o objectivo passa a incluir igualmente cuidados específicos relativamente à forma e ao conteúdo do relato. Como forma de dar respostas às exigências postas pela globalização, Cabo Verde alterou o seu sistema contabilístico com a introdução, em 2009, do SNCRF – Sistema de Normalização Contabilística e de Relato Financeiro, criado com base nas normas do IASB – *International Accounting Standard Board* e tendo por objectivo a preparação de demonstrações financeiras, que possam espelhar a posição verdadeira e apropriada da situação económica e financeira das entidades.

O processo de reconhecimento e mensuração no Plano Nacional de Contabilidade (PNC) – anterior normativo contabilístico – era, de certa forma, demasiado simplista. Desta forma, ficava uma espécie de enquadramento necessário que era resolvido por cada entidade em função do respectivo juízo e interesse pontual.

A introdução deste novo normativo alterou o paradigma do reconhecimento e da mensuração de activos, nomeadamente, os investimentos.

Os investimentos incluem os bens detidos com continuidade ou permanência<sup>1</sup> e que não se destinam a ser vendidos ou transformados no decurso normal das operações das entidades, quer sejam de sua propriedade, quer estejam em regime de locação financeira. Representam um conjunto variado de elementos cuja característica agrupadora reside não apenas na natureza do bem em si, mas na possibilidade de permanecerem na entidade por prazos mais ou menos longos, servindo, quer como meios de produção, quer como fonte de rendimento ou de condições de trabalho.

A política de avaliação e gestão desses investimentos é particularmente relevante e decisiva no valor global das entidades, pois representam futuros influxos de natureza monetária para as entidades que os detém.

Dentro desta classe, estão compreendidos os itens considerados activos fixos tangíveis que são cada vez mais um factor determinante na análise das demonstrações financeiras das entidades pelo facto de, nesta rubrica, muitas vezes estar concentrado o grosso do património de uma entidade e por estes serem constituídos por elementos que permanecem mais tempo na entidade.

Nesta área muitas questões se colocam aos preparadores e os responsáveis pelas demonstrações financeiras, nomeadamente se estas apresentam de forma verdadeira e apropriada, em todos os aspectos materialmente relevantes a posição financeira da entidade.

---

<sup>1</sup> Superior a um período contabilístico

Embora aparentemente pacífica, a mensuração destes activos no momento de reconhecimento (e também após o reconhecimento) nem sempre é fácil ou garante que o custo seja mensurado com fiabilidade e relevância. Quando tal não acontece o efeito sobre os resultados pode ser significativo e perdurar por vários períodos em função da vida útil do activo.

Este aspecto é particularmente relevante quando num único activo encontramos componentes com vida útil diferenciada e com possíveis gastos contingências relacionados com desmantelamento e remoção no final da sua vida útil.

É com base nesta ideia que resolvemos pegar no assunto e desenvolver um trabalho que intitulamos “Critérios de Reconhecimento e Mensuração de Activos fixos Tangíveis: Uma abordagem por componentes”.

A motivação para a escolha deste tema afigura-se de particular importância e oportuna, nomeadamente face às dificuldades encontradas pelas entidades aquando do reconhecimento e mensuração inicial dos Activos Fixos Tangíveis e à escassa investigação que aborde estes aspectos particulares.

### ***Objetivo do Trabalho***

Neste propósito, o presente trabalho tem como objectivo analisar as condições e os critérios para o reconhecimento e mensuração inicial dos Activos Fixos Tangíveis previstas na NRF 7 e sua repercussão nas Demonstrações Financeiras (DF's) de uma entidade.

Pretendemos ainda atingir os seguintes objectivos específicos:

- (i) Abordar o que deve ser incluído no custo de um activo fixo tangível;
- (ii) Ajudar a clarificar os encargos a serem incluídos no custo do activo;

- (iii) Averiguar qual o tratamento dado aos activos compostos por diversos componentes;
- (iv) Estabelecer um paralelismo entre a contabilização das imobilizações corpóreas (terminologia do PNC), e os activos fixos tangíveis das NRF, apontando as principais diferenças entre ambos;
- (v) Levantar questões e contribuir com sugestões e recomendações que possam vir a ser importantes não só para o meio empresarial, mas também para o meio académico.

### ***Estrutura do trabalho***

Na parte introdutória do trabalho justificamos a escolha do tema, expomos os objectivos do trabalho, a metodologia utilizada para abordar o tema, a estruturação e a utilidade do trabalho, bem como, as principais conclusões do mesmo.

Para o desenvolvimento do tema proposto estruturamos o documento em 4 capítulos em que: (i) no primeiro fazemos um enquadramento teórico do assunto e falamos das noções básicas directamente relacionadas com activos, (ii) no segundo capítulo debruçamo-nos mais concretamente sobre as normas contabilísticas (nacionais) directamente relacionadas com processo contabilístico dos activos fixos tangíveis, enfatizando os aspectos relacionadas com a mensuração inicial dos diversos componentes que possam compor um determinado recurso duradouro, (iii) no terceiro capítulo falamos da abordagem por componentes no contexto nacional, e no quarto (iii) completamos o assunto com uma dimensão prática. A abordagem prática será feita com recurso ao estudo de um caso de uma empresa sediada em São Vicente.

Ainda ao longo do segundo capítulo apresentaremos vários exemplos recolhidos em diversas conversas tidas com profissionais da área abordando questões concretas das empresas em São Vicente.



Concluiremos o trabalho identificando as principais constatações do estudo e teceremos as recomendações que se mostrarem pertinentes.

## ***Metodologia***<sup>2</sup>

Tendo em vista os objectivos do trabalho, seguiu-se uma metodologia de pesquisa exploratória, descritiva e bibliográfica e posteriormente a aplicação prática de um estudo de caso. A pesquisa bibliográfica teve como base manuais, normativos actuais, revistas especializadas, dissertações e teses sobre áreas afins, jornais e informações disponibilizados na internet.

Relativamente aos objectivos, a pesquisa caracteriza-se como descritiva e exploratória, pois visa um melhor entendimento dos conceitos relacionados com os activos fixos tangíveis e descrição do tratamento previsto pela legislação (contabilística e fiscal).

Utilizamos como técnica de pesquisa, a entrevista<sup>3</sup>, que de acordo com DA SILVA (2008), ajuda na averiguação de factos ou fenómenos. Optamos pela entrevista informal<sup>4</sup> a profissionais da contabilidade, para o enriquecimento dos conhecimentos sobre o tema por forma a podermos estar aptos a fazer um juízo correcto e o mais científico possível sobre o assunto.

Para ajudar a entender esta matéria numa visão já mais prática utilizamos o método monográfico ou de estudo de caso, para demonstrar a importância da contabilização dos activos fixos tangíveis e sua repercussão nas contas de uma entidade.

---

<sup>2</sup> Baseado em DA SILVA, António Carlos Ribeiro (2008) Metodologia da Pesquisa Aplicada à Contabilidade.

<sup>3</sup> Segundo Baranão (2004), a entrevista consiste num encontro entre o entrevistado e o entrevistador, onde o entrevistado coloca uma série de questões ou temas que o entrevistado deverá responder ou desenvolver, mais ou menos extensivamente, segundo o tipo de entrevista.

<sup>4</sup> De acordo com VILELAS (2009) é a modalidade menos estruturada da entrevista, já que a mesma se reduz a uma simples conversa acerca do tema em estudo.

No que se refere ao estudo de caso, foi feito em primeiro lugar uma recolha dos dados da empresa objecto de estudo, isto é, as demonstrações financeiras, o mapa de depreciação e o contrato de compra e venda assinado em 2012.

## **CAPÍTULO I - ENQUADRAMENTO TEÓRICO E NORMATIVO**

### **1.1 A Contabilidade e a Informação Contabilística**

Segundo SILVA (2007), numa perspectiva económica, o objectivo da contabilidade é o conjunto de técnicas de avaliação dos fenómenos económicos e, numa perspectiva utilitarista visa a identificação, a medida e a comunicação de informação financeira e não financeira acerca de entidades económicas, a pessoas interessadas<sup>5</sup>.

Neste contexto, e, principalmente no seu conceito de informação, verificaram-se algumas alterações, em consequência do surgimento do paradigma da utilidade que deve orientar o conteúdo dos documentos financeiros às necessidades do seu utilizador. Para a completa satisfação das suas necessidades, eles requerem uma informação que seja, não só fiável, mas também relevante para os auxiliar na tomada das suas decisões económicas.

É nesta perspectiva, que existe uma forte necessidade de consciencializar as entidades da importância de produzirem uma informação contabilística credível, útil, fidedigna, transparente, ou seja, uma informação contabilística dotada de qualidade.

DA COSTA e ALVES (2013), realçam que toda a informação deve ser credível de forma que os utentes a quem a mesma se destina dela possam retirar conclusões idóneas. Estes autores consideram este princípio como um objectivo a atingir para a generalidade da informação, ela será, contudo, de maior importância para a informação financeira produzida pelas entidades, uma vez que, destina-se a ser interpretada por uma vasta gama de utentes.

---

<sup>5</sup> Segundo RODRIGUES (2010), as pessoas interessadas são os investidores, empregados, mutuantes, fornecedores e outros credores, clientes, governo e seus departamentos e o público.

Assim sendo, usar a informação contabilística como elemento da estratégia competitiva torna-se primordial. Neste âmbito, passa a ser necessário sistemas integrados que possibilitem a obtenção de informações consistentes, em tempo real, de todas as áreas das entidades, permitindo o fluxo de informações entre todas as actividades.

Uma vez que a contabilidade é um poderoso suporte de informação para a gestão, será necessário que as informações contabilísticas sejam obtidas a partir de métodos e procedimentos comumente conhecidos e aceites para que se elaborem relatórios susceptíveis de interpretação e comparação com os de outras entidades. É aqui que surge a necessidade de se criar um único sistema contabilístico que seja aceite internacionalmente e que facilite o acesso aos mercados de capitais internacionais.

A necessidade de aumentar a comparabilidade<sup>6</sup> da informação, a nível internacional, está, pois, na base da harmonização contabilística que tem sido definida como um processo que visa a comparabilidade das práticas contabilísticas.

O primeiro passo para esta harmonização contabilística foi dado pelo *International Accounting Standards Committee* (IASC<sup>7</sup>), actualmente designado por *International Accounting Standards Board* (IASB), com vista à homogeneização da informação financeira, através da normalização das práticas contabilísticas. A sua missão passa por desenvolver um conjunto de normas internacionais de contabilidade, a fim de aumentar a qualidade, comparabilidade e clareza de reporte da informação financeira (*financial statements*).

As transformações sofridas pelo IASC (até passar a ser designada por IASB) também deram abertura para a revisão, alteração e emissão de novas normas<sup>8</sup> de contabilidade.

---

<sup>6</sup> Comparabilidade – informações capazes de serem comparadas ao longo do tempo.

<sup>7</sup> O IASC, foi fundada em 1973, por organismos reguladores de dez países (Alemanha, Austrália, Canadá, EUA, França, Holanda, Irlanda, Japão, México, e Reino Unido) em respostas às necessidades de harmonização das normas contabilísticas destes países.

<sup>8</sup> As normas internacionais de contabilidade (*International Accounting Standard* (IAS)) anteriormente emitidas pelo IASC (IAS 1 à IAS 41) continuam em vigor, embora a sua tutela tenha sido

Além da revisão de muitas normas(adaptando-as à nova realidade) é também alterada a própria designação (de IAS passam a ser designadas por IFRS). Até então (por volta de 2001) a focalização era mais na forma de contabilização, com estas alterações a focalização centra-se na forma com a informação deve ser relatada.

Em suma, o IASB tem como propósito estabelecer uma linguagem universal para a contabilidade onde a mensuração de activos e passivos se efectue segundo os mesmos critérios. Deste modo, as normas por ela emitidas devem permitir que um investidor possa avaliar uma entidade independentemente do seu enquadramento económico, financeiro e social.

## **1.2 A Normalização contabilística Nacional**

Em Cabo Verde, o primeiro passo para a normalização contabilística em Cabo Verde começou com a aprovação do Plano Nacional de Contabilidade (PNC)<sup>9</sup>, pelo Decreto-lei n° 4/84 de 30 de Janeiro.

FONSECA e TEIXEIRA (2012) realçam que, apesar da dinâmica verificada em 1984, o sistema praticamente manteve-se inalterado até finais de 2008, tendo sofrido pequenas emendas devido a imperativo de natureza legal e fiscal. Exemplo disto foi a entrada em vigor, em 2004, do Imposto sobre o Valor Acrescentado (IVA)<sup>10</sup>.

Os mesmos autores afirmam que, pelo facto de o plano não ter acompanhado a evolução económica, tecnológica e até o próprio processo de harmonização contabilística internacional, as entidades começaram a sentir muitas dificuldades de transcrever em informação contabilística as várias situações que vinham aparecendo no seu dia-a-dia.

A maior parte delas começou a socorrer-se de outros normativos, principalmente, ao Plano Oficial de Contabilidade português (actualizado) (POC) para tentar resolver as

---

integralmente transferida para o IASB. As novas IAS a emitir pelo IASB passam a ser designadas de normas internacionais de relato financeiro (International Financial Reporting Standard (IFRS)).

<sup>9</sup> Versão adaptada do POC (Plano Oficial de Contabilidade) de Fevereiro de 1977.

<sup>10</sup> Decreto-lei n° 14/VI/2002 de 19 de Setembro

dificuldades que vinham surgindo resultantes da internacionalização da economia do país.

Para fazer face a esse conjunto de problemas, foi introduzido, através do Decreto-lei 5/2008 de 4 de Fevereiro, o Sistema de Normalização Contabilística e de Relato Financeiro – SNCRF (uma adaptação das Normas Internacionais de Contabilidade e das Normas Internacionais de Relato Financeiro, emitidas pelo IASB), que entrou em vigor em 1 de Janeiro de 2009, em substituição do Plano Nacional de Contabilidade (PNC), aprovado pelo decreto nº 4/84 de 30 de Janeiro.

O objetivo foi de acompanhar os desenvolvimentos verificados na contabilidade internacional, ou seja, adaptar às características e às especificidades do actual tecido empresarial nacional as referidas normas, com uma terminologia moderna, tornando-as internacionalmente comparáveis.

### **SNCRF e sua composição**

O SNCRF é constituído actualmente por: um conjunto de 25 Normas de Relato Financeiro (NRF), uma Estrutura Conceptual (EC), Normas Interpretativas (NI), Código de Contas (CC) e as Demonstrações Financeiras (DF's). Contempla ainda um Regime Especial para pequenas entidades (REPE)<sup>11</sup>, que inclui uma Norma de Relato Financeiro para Pequenas Entidades<sup>12</sup> (NRF-PE). A NRF-PE refere que as normas de relato financeiro (em geral) aplicam-se também às pequenas entidades, com excepção de algumas normas<sup>13</sup>.

---

<sup>11</sup> Artigo 5º, Decreto-lei nº 05/2008.

<sup>12</sup> O Decreto-Lei nº 17/2010 de 24 de Maio, define pequenas entidades como: “Considera-se pequenas entidades, para efeitos da aplicação do artigo 5º do Decreto-lei nº 5/2008 de 4 de Fevereiro, todas as sociedades comerciais cujo volume de negócios realizado no exercício imediatamente anterior, ou esperado no exercício em curso, seja inferior ou igual a 10.000.000\$00 (dez milhões de escudos) ”.

<sup>13</sup> As restrições dizem respeito a aplicação das seguintes normas: NRF 8-activos não correntes detidos para venda e unidades operacionais descontinuadas; NRF23- Interesses em empreendimento conjuntos e investimentos em associadas; NRF 24 – Concentrações de Actividades Empresariais; NRF 25-Investimentos em Subsidiarias e Consolidação. É também vedada às pequenas entidades, a

Esta EC foi elaborada tendo como suporte a EC do IASB, levando em consideração, porém, as particularidades do País e do seu tecido empresarial. A estrutura conceptual de uma forma geral, é um conjunto de conceitos teóricos e fundamentais que serve de base orientadora do sistema<sup>14</sup> e das suas normas (NRF). Estas normas<sup>15</sup>, por sua vez servem para regular a forma e o conteúdo do relato financeiro e na elaboração das DF's.

O Quadro de Contas apresenta-se como um meio de reunir e sistematizar a informação de forma a ser facilmente relatada nas DF's. As Demonstrações Financeiras reflectem por sua vez as necessidades de relato estabelecidas nas NRF's.

Do exposto acima referido, podemos dizer que a criação do SNCRF advém da necessidade de termos um normativo capaz de satisfazer as necessidades do País e de ter um instrumento contabilístico moderno e credível que permitisse as entidades apresentar as suas contas em conformidade com as regras contabilísticas internacionais.

Merece reparo o facto de, a nível internacional, algumas das normas (IAS / IFRS) que estiveram na origem das NRF nacionais terem sofrido alterações sem que as normas nacionais tivessem sido actualizadas. Pessoalmente acreditamos que esta não actualização resulta da inoperacionalização da CNNC.

### ***1.2.1 Alguns elementos de diferenciação dos dois normativos***

O novo SNCRF que visa substituir o PNC assenta num modelo baseado em princípios e não em regras, que os preparadores da informação devem utilizar na preparação e relato da informação financeira. Enquanto o PNC era de certa forma baseado em regras de movimentação relativamente exigidas.

---

possibilidade de revalorizarem activos financeiros utilizando, em contra partida, contas do capital próprio, a não ser que passem ao regime geral. (§§ 11-12 NRF-PE)

<sup>14</sup> SNCRF

<sup>15</sup> Actualmente são 25 NRF

A mudança do normativo contabilístico ocorrido em 2009 alterou e modificou o processo de reconhecimento e mensuração de activos .

O processo de reconhecimento e mensuração no PNC era de certa forma demasiado simplista. Desta forma ficava uma espécie de enquadramento que era resolvido por cada entidade em função de juízo e interesse pontual.

Os activos e passivos eram mensurados pelo seu custo, pontualmente corrigido pelo processo de reavaliação, derogando o custo histórico. Hoje, para que possam ser reconhecidos, os activos deverão satisfazer alguns critérios de reconhecimento<sup>16</sup>.

Quando satisfeitos esses critérios, ainda dever-se-á ter em atenção as condições de materialidade, onde se refere que a relevância da informação é material se a sua omissão ou inexactidão influenciarem as decisões económicas dos utentes, tomadas com base nas demonstrações financeiras.

Casos desta natureza podem ser constatados na definição dos critérios para reconhecer um activo fixo tangível composto por diversas partes que representem um montante significativo face ao montante total do bem.

Ainda a nível dos activos fixos tangíveis, o SNCRF introduziu algumas novidades no que se refere ao tratamento contabilístico relativamente ao anterior normativo, tais como: a mensuração pode ser realizada pelo modelo de custo, ou pelo modelo de revalorização (aplicando-se para o efeito o justo valor); a inclusão da estimativa inicial dos custos de desmantelamento e remoção; a definição e ajustamento de vida útil, a questão das imparidades e as divulgações.

---

<sup>16</sup> A ser tratado no Capítulo II



## **1.3 O reconhecimento e a mensuração contabilística**

### ***1.3.1 O reconhecimento contabilístico***

Como já foi referido, é preocupação da Contabilidade representar a realidade económica de uma entidade o mais fidedignamente possível. Para tal, é essencial proceder-se previamente à identificação dos factos ou acontecimentos económicos que compõem a realidade empresarial, pois são estes que irão constar na informação a ser relatada.

Porém, nem todos esses factos ou acontecimentos serão susceptíveis de relevação contabilística. Com efeito, a generalidade das normas estabelece a necessidade de satisfação de alguns requisitos para que os factos económicos sejam objecto de relevação contabilística, *i.e.*, de reconhecimento contabilístico.

Tendo em conta a realidade empresarial que se vive hoje, e ao objectivo da contabilidade em expressar uma imagem da realidade económica, em que uma entidade se insere assume especial importância a definição de regras que enquadrem o reconhecimento contabilístico de factos e transacções que devam integrar as demonstrações financeiras.

As grandes questões, normalmente, suscitadas nesta fase do processo contabilístico têm que ver com o seguinte:

- Que factos reconhecer?
- Quando reconhecer?
- Onde reconhecer?
- Por quanto reconhecer?
- E, sobretudo, que informação divulgar para satisfazer as necessidades dos utilizadores potenciais desta informação.

Os requisitos genéricos para o reconhecimento de um elemento estão tratados na Estrutura Conceptual para a Apresentação e Preparação de Demonstrações Financeiras, adiante designado por estrutura conceptual, parágrafos 82 a 88, do SNCRF.

A Estrutura Conceptual do SNCRF define reconhecimento como o "processo de incorporar nas demonstrações financeiras os itens que se enquadram nas definições dos respectivos elementos".

Isto significa que o processo de reconhecimento de um item nas demonstrações financeiras (entenda-se Balanço e Demonstração de Resultados) só deve ocorrer se esse item satisfizer a definição de um elemento e ao mesmo tempo cumprir com os critérios de reconhecimento estabelecidos pela mesma estrutura.

Os elementos referenciados no parágrafo anterior englobam os activos<sup>17</sup>, os passivos e o capital próprio (elementos directamente relacionados com a mensuração da posição financeira) e os rendimentos e gastos (relacionados com a mensuração dos resultados).

Conforme a estrutura conceptual do SNCRF (2009, § 49) um activo "*é um recurso controlado pela entidade como resultado de acontecimentos passados e do qual se espera que fluam para a entidade benefícios económicos futuros*".

Contudo, a definição de elemento apresentada anteriormente, é um requisito necessário mas não suficiente para o seu reconhecimento nas demonstrações financeiras. É ainda necessário que o mesmo satisfaça dois critérios adicionais, isto é, que seja provável que qualquer benefício económico futuro associado ao item flua de ou para a entidade, e que o item tenha um custo ou um valor que possa ser mensurado com fiabilidade.

Desta forma, apesar de existir incerteza quanto aos benefícios económicos futuros, se a probabilidade de ocorrência dos mesmos for adequada<sup>18</sup>, e as estimativas de valor forem

---

<sup>17</sup> Objecto de estudo do trabalho; Activos fixos Tangíveis

<sup>18</sup> Entende: a probabilidade de ocorrer é maior que a probabilidade de não ocorrer.

fiáveis, então o item deve ser reconhecido nas demonstrações financeiras. Caso contrário, se a probabilidade de ocorrência de benefícios económicos futuros for reduzida e as estimativas de valor pouco fiáveis ou mesmo impossíveis, esse item não será reconhecido nas demonstrações financeiras e dele deverá, eventualmente, poder-se fazer algumas divulgações.

Contudo, o reconhecimento de um elemento depende ainda da fiabilidade com que a empresa consegue mensurar o seu valor. Alguns activos não são reconhecidos no balanço exactamente pela dificuldade na sua fiável mensuração.

Portanto um activo *“é reconhecido no Balanço quando for provável que os benefícios económicos futuros fluam para a entidade, e o activo tenha um custo ou um valor que possa ser mensurado com fiabilidade”* (SNCRF, §87).

Por exemplo, se uma entidade compra um computador para utilizar no seu escritório, estamos perante um bem que a entidade controla/utiliza e gera benefícios económicos para a mesma através da sua utilização (realização por via do uso), pelo que cumpre as características de reconhecimento como activo. A fiabilidade do custo verifica-se pelo documento de suporte da aquisição (factura ou documento equivalente).

Após se terem identificado os factos ou acontecimentos económicos que compõem a realidade empresarial onde a entidade se insere, é necessário proceder-se à sua medição, e desta forma cumprir com um dos requisitos do reconhecimento.

### ***1.3.2 A mensuração contabilística***

Na mensuração do resultado de qualquer entidade é essencial não só garantir a credibilidade dos valores expressos nas demonstrações financeiras, como também decidir sobre: que fazer quando a entidade precisa de resultados em períodos de tempos

cada vez mais curtos; que parâmetros usar para saber se os resultados são favoráveis ou não, entre outros.

Sendo assim, torna-se necessário que as informações fornecidas pela contabilidade sejam as mais fiáveis possíveis. E o que atribui fiabilidade à informação contabilística é a correcta mensuração dos elementos.

Do exposto, denota-se que a fiabilidade da mensuração é um requisito importante aquando do reconhecimento de um item, pois afecta a informação financeira proporcionada nas demonstrações financeiras e, desta forma, tem impacto na tomada de decisões por parte dos usuários.

Nesta perspectiva, os itens da entidade, têm de ser expressos em unidades monetárias de acordo com as características qualitativas estabelecidas na Estrutura conceptual, bem como as bases de mensuração igualmente referidas naquele documento. A adequada conjugação destas características e bases de mensuração pode representar problemática da mensuração e reconhecimento com que o preparador da informação é muitas vezes confrontado e obrigado a resolver.

A EC do SNCRF define mensuração como, *“o processo de determinar as quantias monetárias pelas quais os elementos das demonstrações financeiras devam ser reconhecidos e relatados no balanço e na demonstração dos resultados”* (§97).

De acordo com este normativo, podemos identificar nesse processo duas fases distintas. Uma primeira fase, a mensuração inicial, que consiste na determinação do montante pelo qual um elemento deve ser reconhecido inicialmente nas demonstrações financeiras; e uma segunda fase, a mensuração subsequente, que envolve a identificação das alterações a efectuar na quantia pela qual um elemento patrimonial deve ser reconhecido nas demonstrações financeiras no final de cada período contabilístico.

Identificado o conceito de mensuração, como o montante monetário que um elemento deve ter nas demonstrações financeiras de uma entidade tendo em conta regras específicas, levanta-se a problemática de identificar qual (ais) a (s) base (s) ou critério (s) de mensuração que deverão ser usados para essa mesma mensuração.

A identificação destas bases é, importante, pois os utentes necessitam de poder comparar as demonstrações financeiras de uma entidade durante um período de tempo para identificar tendências na sua posição financeira, no seu desempenho e nos seus fluxos de caixa.

Portanto, podemos afirmar que mensurar os activos reconhecidos nas DF's de uma entidade é quantificar a expectativa relativamente aos benefícios económicos futuros que se espera que fluam para a entidade.

#### ***1.3.2.1 Critérios de mensuração***

Ao abrigo do antigo PNC, o valor dos elementos a serem inscritos nas demonstrações financeiras devia ser pelo custo histórico. Isto é, pelo custo de aquisição<sup>19</sup> pelo valor de produção<sup>20</sup>. Assim, de um modo geral, o valor do activo correspondia ao valor do seu custo inicial deduzido de todas as amortizações e depreciações acumuladas.

O PNC previa ainda a possibilidade de realização de revalorizações do valor destes activos. A revalorização podia ser feita com base na variação do poder aquisitivo da moeda ou com base em avaliações elaboradas por entidades externas (valor de mercado).

O SNCRF apresenta diferentes bases de mensuração<sup>21</sup>, e prevê que as mesmas possam ser combinadas nas próprias demonstrações financeiras. São elas o custo histórico, o

---

<sup>19</sup> No caso de activos comprados.

<sup>20</sup> no caso de activos gerados internamente

<sup>21</sup> As mesmas apresentadas pelo IASB.

custo corrente, o valor realizável (de liquidação), o valor presente e ainda do justo valor. A definição destas bases de mensuração encontra-se no Anexo I.

#### **1.4 Noção de activo fixo tangível**

Sendo o activo um recurso detido pela entidade do qual se espera que gere benefícios económicos futuros, uma questão que se coloca é o de saber como classificá-lo, já que nem todos os activos têm o mesmo objectivo no seio da entidade (CORREIA, 2009).

DA COSTA e ALVES (2013) afirmam que uma classificação possível é aquela que divide os activos em corrente e não correntes.

Neste tipo de classificação, são activos correntes, todos aqueles que se espere que sejam vendidos ou consumidos no decurso normal da actividade da entidade, num curto espaço de tempo, geralmente menos de um ano, incluindo-se nesta categoria também o caixa e seus equivalentes, desde que a sua utilização não esteja restringida. Todos os outros serão activos não correntes.

No entanto, apesar de se defender que os activos se devem subdividir em correntes e não correntes, estes últimos podem ser classificados em investimento (imobilizado) e circulantes.

Enquanto, os activos de investimentos (imobilizado) são os recursos que uma empresa detém com carácter de continuidade ou permanência e que não se destinam a ser vendidos ou transformados no decurso das suas actividades normais, os activos circulantes são aqueles que têm a ver com o ciclo de actividade normal da empresa, não tendo portanto carácter de continuidade ou de permanência<sup>22</sup> (DA COSTA & ALVES, 2013; ALMEIDA, 2009 e CORREIA, 2009).

Também o SNCRF defende na NRF 1 – Apresentação de Demonstrações Financeiras que os activos sejam classificados como correntes e não correntes, e estes segundo a

---

<sup>22</sup> Correspondem aos activos correntes.

mesma norma podem ser tangíveis, intangíveis e financeiros cuja natureza seja de longo prazo<sup>23</sup>. Este trabalho visa a perspectiva dos AFT.

Os AFT são cada vez mais um factor determinante na análise das demonstrações financeiras das entidades pelo facto de, nesta rubrica, estar concentrado o grosso do património de uma entidade e por estes serem constituídos por elementos que permanecem mais tempo na entidade.

De facto, um dos aspectos essenciais para que um bem possa ser considerado como um AFT é o seu carácter de continuidade (permanência) ou não na entidade (MAOCHA, 2011), isto é, o bem tem que permanecer na entidade por um período superior a um ano.

Pode-se dizer que um AFT é um recurso (bem com existência física), que a entidade tem em seu poder e o mantém (ou espera manter) em seu poder por mais que um período contabilístico. Neste contexto, BORGES, *et al.*, (2010) afirmam que os AFT “*integram os elementos tangíveis, móveis ou imóveis, que a entidade utiliza na sua actividade económica*<sup>24</sup>, *que não se destinem a ser vendidos ou transformados, com carácter de permanência superior a um ano*”.

Segundo RODRIGUES (2010) e ALMEIDA (2009), os AFT são itens “*(...) detidos para uso na produção ou fornecimento de bens ou serviços, para arrendamento a outros, ou para fins administrativos (...) [e que] se espera que sejam usados durante mais que um período*”.

Os AFT visam finalidades diferentes. Por exemplo, um computador pode ser equipamento administrativo para uma entidade cuja actividade é a edição de livros, se utilizado nos escritórios, mas, se utilizado como instrumento de produção, já pode ser equipamento básico.

---

<sup>23</sup> Duração que vai além do período das DF's (§ 37 da NRF 1).

<sup>24</sup> Por exemplo: terrenos, edifícios, equipamentos, etc..

Na grande maioria das entidades, sobretudo nas industriais, os AFT representam uma parte muito significativa dos seus activos e desempenham um papel imprescindível no processo de obtenção dos seus rendimentos.

Neste sentido, constituem o principal item a ser periodicamente comprovado por meio de identificação física. Assim, CAIADO, *et al.* (2011) afirmam que, à medida que estes itens são instalados na entidade, devem ser identificados (com uma inscrição), a fim de permitir a sua fácil comprovação. Comprovação esta, que é feita através de uma ficha individual dos bens dos AFT, a qual pode ter como suporte uma ficha (papel, cartolina, etc.) ou constar de registos informáticos<sup>25</sup>.

Contabilisticamente, é importante a existência de uma ficha<sup>26</sup> para cada item do AFT, por forma a facilitar o controlo destes, não só a nível administrativo como também físico, de localização, de condições de preservação adequadas e de operacionalidade, bem como assegurar que as DF's traduzem fielmente o seu valor e que existem adequados suporte documentais devidamente agrupados e arquivados.

A existência desta ficha é particularmente relevante no caso dos AFT compostos por diversas partes (componentes), na medida em que permite evidenciar não só informações<sup>27</sup> relativas ao activo, como também os diversos componentes que fazem parte deste.

O exposto pode ser traduzido, por exemplo, na aquisição de um grupo eletrogéneo, que pode ser decomposto em componentes como mostra a seguinte figura:

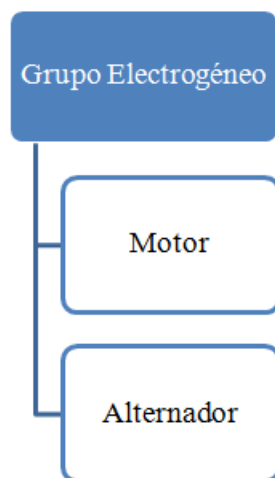
---

<sup>25</sup> Software.

<sup>26</sup> Em obediência ao disposto no art. 46º do Código do IVA.

<sup>27</sup> Por exemplo: código, descrição e localização do bem; data de aquisição, data de entrada em funcionamento, custo de aquisição, vida útil, valor de IVA suportado (caso não seja dedutível), classificação contabilística, entre outros (CAIADO, *et al.*, 2011).





**Figura 1 – Componentes do Grupo Eletrogéneo**

Neste exemplo, podemos ver que o activo (grupo electrogéneo) pode ser decomposto em dois componentes tais como: o motor e o alternador. Estes componentes, normalmente, ao longo de toda a respectiva vida útil, não requerem substituição total, mas sim substituição de peças. A substituição total de um motor ou de um alternador durante a sua vida útil é um caso pouco usual, só por avaria muito grossa ou sinistro que torne esse componente completamente inoperacional. A necessidade de individualizar esses componentes resulta mais de (1) poder ocorrer a referida avaria grossa só num deles; (2) terem custos e frequência de substituição de peças muito diferentes, pois os motores requerem, nas grandes manutenções periódicas, a substituição de muitas e caras peças, mas o alternador, ao longo da sua vida útil, requer a substituição de pouquíssimas e pouco custosas peças.

Assim, por forma a ter um maior controlo sobre o activo, estas informações deverão constar na ficha do referido activo.

Pelo exposto, vejamos, no capítulo seguinte, qual o tratamento contabilístico que é dado aos AFT.

## **CAPÍTULO II – PROCESSO CONTABILÍSTICO E FISCAL DOS ACTIVOS FIXOS TANGÍVEIS**

Neste ponto pretendemos pôr em relevo o tratamento recomendado pela norma no que se refere ao processo de mensurar, reconhecer e divulgar as informações sobre os AFT, bem como, evidenciar aspectos fiscais relacionados com os mesmos. Ao longo deste ponto, vamos apresentar uma análise comparativa do tratamento contabilístico dos AFT entre o PNC e o SNCRF.

### **2.1 Norma de Relato Financeiro para os Activos Fixos Tangíveis**

O sistema de normalização contabilística de relato financeiro, estabelecido em Cabo Verde em 2008 e que começou a produzir efeitos a partir de 1 de JANEIRO DE 2009 inclui uma norma de relato financeiro (a NRF 7 - Activos Fixos Tangíveis), a qual tem por base a *International Accounting Standards* (IAS)<sup>28</sup> 16 com a mesma designação, adoptada pelo Regulamento (CE) n.º 1126/2008 da Comissão, de 3 de Novembro.

A aplicação desta norma é feita a todos os AFT, excepto quando seja permitido, ou mesmo exigido, um tratamento contabilístico diferente por uma outra norma.

Portanto, esta norma não se aplica aos AFT classificados como não correntes detidos para venda<sup>29</sup>, os activos biológicos relacionados com a actividade agrícola<sup>30</sup>, activos relacionados com a exploração e avaliação de recursos minerais ou direitos minerais e reservas minerais (petróleo e gás natural) e recursos não regenerativos semelhantes e os AFT em regime de locação financeira<sup>31</sup>.

Em todo o caso, a NRF 7 aplica-se na segunda e quarta situação quando haja AFT para desenvolver ou manter. Uma entidade deverá, ainda, aplicar esta norma a propriedades

---

<sup>28</sup> Norma Internacional de contabilidade – NIC 16, para quem preferir o Português

<sup>29</sup> Vide NRF 8 – Activos não correntes detidos para venda e unidades operacionais descontinuadas

<sup>30</sup> Vide NRF 12 – Agricultura

<sup>31</sup> Vide NRF 9 – Locações

que estejam a ser construídas ou desenvolvidas para uso no futuro como Propriedades de Investimento (NRF 10) e Locações (NRF 9).

No anterior normativo (PNC), os AFT eram designados por Imobilizado Corpóreo e o seu tratamento encontrava-se definido no ponto 5.4 do PNC (Critérios de valorimetria – Imobilizações) e no Decreto-lei nº 1/84 – Revalorização do Imobilizado.

Assim, no subcapítulo 1.4 – apêndice 1/classe 4 Imobilizações do PNC encontramos a seguinte definição: *“Imobilizados tangíveis ou corpóreos, que a empresa utiliza sem o objectivo de serem vendidos ou transformados, com carácter superior a um ano”*.

De acordo com o § 6 da NRF 7 um AFT é *“um Activo detido para uso na produção ou fornecimento de bens ou serviços, para arrendamentos ou outros, para fins administrativos e se espera que os mesmos sejam usados durante mais do que um período.”*

Embora não estivesse claramente estabelecido no PNC, podemos, entretanto, concluir que os dois normativos são praticamente coincidentes no que respeita ao conceito de AFT, embora não exista uma correspondência total nos termos utilizados pela NRF 7 e pelo PNC. Ambos os normativos utilizam a classe 4 do Código de Contas (CC) para a classificação desses activos, embora haja divergências nas subcontas, como podemos ver no Anexo II.

Concluimos que, embora existam bastantes semelhanças entre o anterior normativo e o SNCRF, no que respeita às subcontas de AFT, constatamos que o novo normativo faz uma distinção entre os conceitos de depreciação e amortização, sendo a depreciação aplicada aos AFT e a amortização aplicada aos activos intangíveis. Embora com uma estrutura de contas diferente (as depreciações no SNCRF aparecem na própria subdivisão da conta do primeiro grau) ambas determinam que o registo das depreciações deve ser feito pelo método indirecto (não redução directa na conta que regista o custo do activo).

Por outro lado, foi criada uma subconta para aos equipamentos biológicos (conta 436), relativamente à qual o anterior normativo era omissivo, que respeita a “animais e plantas vivas” que reúnam os requisitos de reconhecimento como investimento e não se enquadrem na actividade agrícola.

Surge também no SNCRF uma grande novidade referente à contabilização das imparidades, apresentando uma subconta específica para evidenciar as perdas por imparidade acumuladas (conta 439).

Independentemente destas semelhanças há que se registar uma alteração do paradigma de registo. No novo sistema uma entidade só deve reconhecer um AFT se for provável que este produza benefícios económicos futuros para período superior a um ano. Portanto a focalização é posta na quantia que a entidade deve recuperar no futuro enquanto no PNC a ideia de “benefícios futuros” não era referida, privilegiando muitas vezes apenas a dimensão do valor (custo).

Por exemplo, uma entidade pode reconhecer como gasto uma viatura desde que tenha elementos que comprovadamente atestam que ela será utilizada num único período contabilístico. No antigo normativo seria registado sempre como um imobilizado corpóreo.

### ***2.1.1 Critérios de reconhecimento***

O conceito de reconhecimento estabelecido na EC foi já referido neste trabalho, no entanto e dada a importância do assunto retomamo-lo para complementar a ideia subjacente.

O reconhecimento de um item como AFT resulta essencialmente do grau de certeza de o mesmo gerar, no futuro, benefícios económicos para a empresa e ainda da exigência do seu controlo administrativo e físico.

No que toca ao reconhecimento inicial dos AFT, a NRF 7, nos seus §§ 7 e 15 associados com o §81 da EC, evidencia os requisitos necessários para tal, bem como os custos a serem considerados como custos dos AFT.

De acordo com o §7 da NRF 7 o custo<sup>32</sup> de um item do AFT só poderá ser reconhecido como activo caso se satisfazer as seguintes condições: “(i) *for provável que futuros benefícios económicos associados ao item fluam para a entidade*; e (ii) *o custo do item puder ser mensurado com fiabilidade*”.

Alguns casos particulares, relacionados com sobressalentes e equipamentos de serviço e itens individualmente insignificantes, podem ser classificados como AFT se uma entidade espera usá-los durante mais do que um período ou utilizá-los em ligação com um item do AFT. Caso contrário, serão classificados como inventários e o seu custo reconhecido como custo do período em que são consumidos (NRF 7, § 8).

Tal como descrito anteriormente, o SNCRF estabelece princípios para enquadrar o processo contabilístico, pelo que nesta norma não é prescrita a unidade de medida para o reconhecimento de um AFT, o que implica que sejam realizados juízos de valor para que se reconheça um item, como seja o caso dos itens individualmente insignificantes (conceito introduzido pelo SNCRF).

Assim, pode ser apropriado agregar itens individualmente insignificantes, como seja o caso dos moldes, ferramentas e bases, aplicando os critérios de valor agregado, ou seja, como se de um único item se tratasse.

---

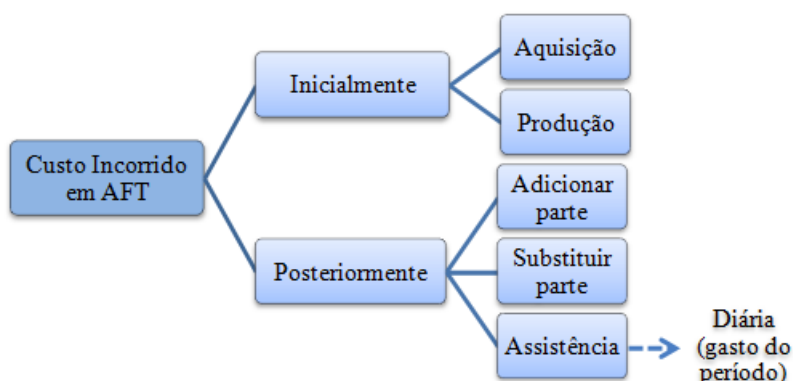
<sup>32</sup> É a quantia de caixa ou seus equivalentes paga ou o justo valor de outra retribuição dada para adquirir um activo no momento da sua aquisição ou, quando aplicável, a quantia atribuída a esse activo aquando do reconhecimento inicial de acordo com os requisitos específicos de outras NRF.

Para que estes itens possam ser reconhecidos por uma só quantia e quantidade fixa, deverão satisfazer os seguintes requisitos (NRF 7 § 11):

- a) “Sejam renovados frequentemente;
- b) Representem, bem a bem, uma quantia imaterial para a entidade;
- c) Tenham uma vida útil não superior a 5 anos”.

A aplicação do critério de reconhecimento dos AFT é aplicável não só aos custos incorridos aquando da aquisição ou construção de um AFT, como também sempre que seja necessário adicionar ou substituir uma parte ao activo ou, até mesmo, quando se pretende adicionar um serviço efectuado sobre um determinado AFT (§§13 a 15 da NRF 7).

O exposto pode ser traduzido na seguinte figura:



**Figura 2 – Critérios de reconhecimento de um AFT**

Fonte: adaptado de PIRES & GOMES (2011)

Segundo a NRF 7, as reparações ou a manutenção de AFT são feitos para restaurar ou manter os benefícios económicos futuros que uma entidade pode esperar ao nível do desempenho do bem. Como tal, são reconhecidos como gasto quando incorridos. Por exemplo, o custo de fazer assistência ou a revisão de um AFT (ex.: barco) é geralmente um gasto desde que restaurem, mas não aumentem, o nível de benefícios económicos originalmente estimados.

Por outro lado, as benfeitorias e grandes reparações poderão originar aumento dos benefícios económicos futuros. Nesse caso, deverão ser capitalizados, integrando o valor do bem. Por exemplo, obras efectuadas em edifícios, a actualização das peças de uma máquina para se conseguir uma melhoria significativa na qualidade de produção, etc.

Em relação aos custos de substituição, uma entidade reconhece na quantia escriturada de um item do AFT o custo da peça de substituição desse item quando o custo for incorrido se os critérios de reconhecimento forem cumpridos. É o caso, por exemplo, das máquinas de Tomografia Axial Computorizada (TAC) utilizadas nos centros hospitalares e dos dessalinizadores por osmose inversa<sup>33</sup> utilizados na produção de água potável que têm peças que necessitam de substituições a intervalos regulares (tubos de raio X nas máquinas de TAC e membranas dos dessalinizadores).

Para melhor compreendemos isto, vejamos um exemplo de um activo que requer substituições periódicas<sup>34</sup> no Anexo III.

Independentemente de as peças de um item do AFT serem ou não substituídas, este pode estar sujeito a inspecções regulares, por forma a garantir que o item continue a operar em perfeitas condições. Por exemplo, inspecções efectuadas anualmente pelas seguradoras ou entidades que fiscalizam a actividade de transporte marítimo. Nesse caso, quando cada inspecção for efectuada, o seu custo é reconhecido na quantia escriturada do item do AFT como substituição se os critérios de reconhecimento forem satisfeitos.

O aspecto fundamental na tomada de decisão pela capitalização ou pelo reconhecimento em resultados do período dos referidos será, pois, o facto de o activo proporcionar

---

<sup>33</sup> **Osmose inversa** é um processo de separação em que um solvente é separado de um soluto de baixa massa molecular por uma membrana permeável ao solvente e impermeável ao soluto. Isso ocorre quando se aplica uma grande pressão sobre este meio aquoso, o que contraria o fluxo natural da osmose.

<sup>34</sup> Faustino (2010)

benefícios económicos futuros para a entidade. No PNC estes custos<sup>35</sup> eram considerados custos plurianais que poderiam ser reconhecidos em assentos separados e imputados (por via de amortização) a diversos períodos de forma completamente autónomo do tratamento dado ao custo inicial do activo.

Conhecidos os princípios e critérios de reconhecimento dos AFT segundo os dois normativos, prosseguimos com a análise dos procedimentos a seguir para determinar as quantias monetárias pelas quais os AFT devem ser reconhecidos e inscritos no balanço, segundo os normativos PNC e SNCRF, tanto na data de reconhecimento (mensuração inicial) como posteriormente ao seu reconhecimento (mensuração subsequente).

### **2.1.2 Mensuração dos AFT no reconhecimento**

Quanto à mensuração inicial dos activos fixos tangíveis, ambos os normativos definem que estes activos devem ser mensurados pelo seu custo. No capítulo 1 – subcapítulo 1.4 do PNC é referido: “ *o activo imobilizado deve ser valorizado ao custo de aquisição<sup>36</sup> ou ao custo de produção<sup>37</sup>*”. Na NRF 7, a mensuração inicial de um AFT está prevista no parágrafo 17.

Os dois normativos assentam no custo histórico como base de mensuração dos AFT. Segundo o PNC (capítulo 1 – subcapítulo 1.4), o activo imobilizado era valorizado ao preço de aquisição ou pelas despesas efectivas, onde qualquer um deles deve ser expresso em unidades monetárias constantes ou em unidades monetárias correntes. Para o SNCRF, o custo histórico<sup>38</sup> é considerado apenas uma das bases de mensuração, podendo ser no entanto, combinada com outras bases de mensuração nas próprias demonstrações financeiras.

---

<sup>35</sup> Subsequentes

<sup>36</sup> No caso de activos comprados.

<sup>37</sup> No caso de activos gerados internamente.

<sup>38</sup> Ver definição de custo histórico no Anexo I.



O custo de um AFT, compreende vários tipos de elementos (SNCRF vs PNC) constante no quadro I.

**Quadro I - Elementos que constituem o custo de um AFT segundo o SNCRF e o PNC)**

SNCRF (NRF 7 - §17)	PNC
<p>O custo de um item do activo tangível compreende:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- O preço de compra, incluindo os direitos de importação e os impostos de compra não reembolsáveis, após dedução dos descontos e abatimentos;</li> <li>- Quaisquer custos directamente atribuíveis para colocar o activo na localização e condição necessárias para o mesmo ser capaz de funcionar da forma pretendida;</li> <li>- A estimativa inicial dos custos de desmantelamento e remoção do item e de restauração do local no qual este está localizado;</li> <li>- Os custos de empréstimos.</li> </ul>	<p>O custo de aquisição e de produção compreende:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- Custo de aquisição: soma do respectivo preço de compra com os gastos suportados directa ou indirectamente para colocar o bem no seu estado e local actual.</li> <li>- Custo de produção: soma dos custos das matérias-primas e outros materiais directos consumidos, da mão-de-obra directa, dos custos industriais variáveis e dos custos industriais fixos necessariamente suportados para produzir e colocar o bem no estado e local em que se encontra.</li> </ul>

Fonte: Elaboração própria – adaptado de (MAOCHA, 2011)

O quadro ilustra que os elementos que integram o custo segundo a NRF 7 e o PNC, são praticamente coincidentes, uma vez que ambos os normativos consideram que, o custo de aquisição ou preço de compra, inclui o somatório das despesas necessárias para colocar o activo em condições necessárias para o seu pleno funcionamento.

A grande diferença resume-se ao facto de a NRF 7 incluir no custo de um item do AFT a estimativa inicial dos custos de desmantelamento<sup>39</sup>, remoção e restauração do local onde o mesmo se encontra localizado. O PNC não fazia qualquer referência na inclusão desta estimativa, sendo estas despesas consideradas como gasto do período em que ocorre podendo pôr em causa o imperativo referido na Norma de Relato Financeiro 18 – Redito ao estabelecer um balanceamento entre gastos e rendimentos em cada período.

Estes custos<sup>40</sup>, se existirem, são incluídos na mensuração<sup>41</sup> de um AFT no momento inicial de reconhecimento, muito embora venham a ser incursos apenas no final da sua utilização<sup>42</sup>. O registo desta estimativa no custo da aquisição do AFT faz-se por contrapartida do registo de uma provisão<sup>43</sup>.

Apresentamos o exemplo de um activo que requer desmantelamento e remoção no final da sua utilização no Anexo IV.

Contrapondo o parágrafo anterior, a NRF 7 nos seus §§ 20 e 21 exemplifica quais os custos que não devem ser considerados na mensuração dos AFT, conforme o quadro II.

---

<sup>39</sup> Relativamente a esses gastos, a entidade deve constituir uma provisão e assim reconhecer um passivo.

<sup>40</sup> De desmantelamento, remoção e restauro de um item.

<sup>41</sup> A mensuração destes custos segue a norma dos inventários NRF – 13.

<sup>42</sup> Exemplos: custos de benefícios de empregados decorrentes da construção ou aquisição de um bem; custos de preparação do local; custos iniciais de entrega e de manuseamento; custos de instalação e montagem; custos de testar se o bem funciona correctamente; e os honorários (NRF 7, § 18).

<sup>43</sup> As estimativas são reconhecidas e mensuradas de acordo com a NRF 19 – Provisões, Passivos Contingentes e Activos Contingentes.

## Quadro II – Custos não incluídos no custo de aquisição/produção dos AFT

SNCRF – NRF 7	PNC
<ul style="list-style-type: none"> <li>– Custos de abertura de novas instalações;</li> <li>– Custos de introdução de um novo produto ou serviço;</li> <li>– Custos de condução do negócio numa nova localização ou com uma nova classe de clientes;</li> <li>– Custo de administração e outros custos gerais;</li> <li>– Custos incorridos enquanto o item, embora capaz de funcionar da forma pretendida, ainda não esteja a operar ou esteja a operar abaixo da sua capacidade;</li> <li>– Perdas operacionais iniciais, decorrentes de uma produção abaixo das capacidades do activo, enquanto a procura dos bens produzidos não aumenta;</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>– os custos financeiros, excepto os juros suportados decorrentes de financiamentos, desde que estes se destinem a imobilizações, podem ser imputados à compra e produção das mesmas, durante o período em que elas tiverem em curso);</li> <li>– as diferenças cambiais relacionadas com o imobilizado resultantes de quer de pagamentos efectivos, quer de actualizações à data do balanço<sup>1</sup> (n.º 5 do art. 2.º do DR 2/90).</li> </ul>

Os custos a serem incluídas ou não no item do AFT pode ser traduzido no exemplo 1:

**Exemplo 1<sup>44</sup>**– A Casa Agrícola de Grão de Bico SNC, Lda. adquiriu em Janeiro de 2010, a um fornecedor espanhol, um secador de cereais para instalar na Quinta da Lezíria Ribatejana. Os custos relacionados com aquisição e montagem foram os seguintes:

<sup>44</sup> Adaptado de GOMES & PIRES (2011)

Preço de aquisição	170.000
Comissão	6.000
Transporte	1.500
Construção da plataforma	10.000
Serviço de grua para montagem	5.000
Custo dos funcionários	1.000
Honorário do Engenheiro	2.000
Custo Líquido dos cereais para teste	150
Valor presente do custo de desmontagem	8.396
Custos administrativos	3.000
Custos de formação	1.500
Campanha publicitária	1.000
Gastos de conservação e reparação	4.500

Valores em contos

Pretende-se: A mensuração do custo do secador

De acordo com os §§ 17 a 23 da NRF 7 os elementos do custo do secador são os seguintes:

Preço de aquisição	170.000
Comissão	6.000
Transporte	1.500
Construção da plataforma	10.000
Serviço de grua para montagem	5.000
Custo dos funcionários	1.000
Honorário do Engenheiro	2.000
Custo Líquido dos cereais para teste	150
Valor presente do custo de desmontagem	8.396
<b>Total</b>	<b>204.046</b>

Valores em contos

Assim, o secador será mensurado por 204.046 contos. Relativamente aos outros custos não incluídos serão considerados como gastos do período.

No caso do pagamento do AFT ser diferido para além das condições normais de crédito, a diferença verificada entre o pagamento total e o equivalente ao preço a dinheiro à data do reconhecimento é escriturada como juro. O reconhecimento do juro é feito durante o período de crédito, salvo se for reconhecido na quantia escriturada<sup>45</sup> do activo de acordo com a NRF 11 - Custos de Empréstimos Obtidos. Isto implica que no reconhecimento

<sup>45</sup> Quantia escriturada é a quantia pela qual um activo é reconhecido no Balanço, após a dedução de qualquer depreciação acumulada e perdas por imparidades acumuladas inerentes (§ 6 da NRF 7).

inicial o activo deve ser mensurado pelo seu justo valor. Este facto não contraria o estabelecido na norma uma vez que na data da aquisição o custo se iguala ao justo valor.

Assim, verifica-se que os custos incorridos enquanto o item, embora capaz de funcionar da forma pretendida, ainda não o esteja ou esteja a operar abaixo da sua capacidade, são registados como custo do período, de acordo com a NRF 7.

A norma estabelece ainda que um AFT é um activo não monetário<sup>46</sup> e, geralmente, é trocado por activos monetários. No entanto, um ou mais itens do AFT podem ser adquiridos em troca de um activo não monetário ou de uma combinação de activos monetários e não monetários. Nestes casos, os AFT deverão ser mensurados ao justo valor a não ser que (i) a *transacção da troca careça de substância comercial* ou (ii) *nem o justo valor do activo recebido nem o justo valor do activo cedido sejam fiavelmente mensuráveis* (NRF 7, §25).

### **2.1.3 Mensuração dos AFT após o reconhecimento**

Inversamente ao PNC, que estabelecia que a mensuração após reconhecimento dos AFT se realizasse através do modelo do custo, a NRF 7 admite dois modelos (cuja escolha é em si uma política contabilística): – o **modelo do custo** e **modelo de revalorização**<sup>47</sup>. Quando uma entidade optar por mensurar, na fase subsequente um activo pelo modelo de revalorização todos os outros AFT da classe devem ser mensurados na mesma base. O anterior normativo não estabelecia alternativas ao custo histórico, embora permitisse correcções (por via do Decreto-lei n° 1/84<sup>48</sup>) monetárias subsequentes, ao abrigo da própria definição “os registos contabilísticos devem basear-se em custos de aquisição ou de produção” (PNC, 1984).

---

<sup>46</sup> Consideram-se activos monetários todos aqueles que sejam dinheiro ou que dêem direito a receber uma quantia fixa de dinheiro sem quaisquer referências a preços futuros, ou seja, em que os preços não estejam previamente fixados. (DA COSTA & ALVES, 2013)

<sup>47</sup> Subida generalizada dos preços dos bens.

<sup>48</sup> Revalorização do Imobilizado

No SNCRF após o reconhecimento inicial dos itens dos AFT a entidade escolhe quais as políticas contabilísticas que irá aplicar aos seus AFT (NRF 7, §29). Assim, e à luz do parágrafo 29, as entidades podem optar entre dois modelos: o **modelo do custo** ou o **modelo de revalorização**.

### ***Modelo do Custo***

Este modelo estabelece que após um item ser reconhecido como AFT, ou seja, desde que ele reúna todos os requisitos necessários para ser considerado como activo, este “*deve ser escriturado ao seu custo de aquisição deduzido de qualquer depreciação acumulada e de qualquer imparidade acumulada*” (NRF7, § 30).

$$QE = \text{Custo} - \text{Depreciações acumuladas} - \text{Perdas por imparidade acumuladas}$$

Sendo que não serão reconhecidas quaisquer alterações ocorridas dentro ou fora da entidade que possam fazer com que o valor desses activos se altere, o valor dos custos desses activos manter-se-á inalterado até que eles sejam desreconhecidos das demonstrações financeiras (por alienação, sinistro, abate, etc.).

### ***Modelo de Revalorização***

Neste modelo, os AFT devem ser escriturados pelo seu **justo valor**<sup>49</sup> à data do relato, deduzidas as depreciações acumuladas subsequentes e eventuais perdas por imparidade subsequentes. Ainda segundo o § 31, as revalorizações devem ser feitas com suficiente regularidade para assegurar que a quantia escriturada não difira materialmente daquela que seria determinada pelo uso do justo valor à data do balanço.

$$QE = \text{Justo valor} - \text{Depreciações acumuladas} - \text{Perdas por imparidade acumuladas}$$

---

<sup>49</sup> Definido no Anexo I.

Caso não haja materialidade na diferença entre o justo valor e a quantia escriturada (alterações insignificantes no justo valor), de um ano para outro, aceita-se que a revalorização não seja feita. Neste caso, o §34 da NRF 7 define um prazo de revalorização entre os 3 (três) e 5 (cinco) anos.

Relembramos que o justo valor é a quantia pela qual um activo pode ser trocado ou um passivo liquidado, entre as partes conhecedoras e dispostas a isso, numa transacção em que não exista relacionamento entre elas.

Este modelo só pode ser utilizado se o justo valor puder ser determinado de um modo fiável. Quando não exista um mercado activo, o justo valor pode ser estimado através de avaliações técnicas especializadas ou, na impossibilidade, através de abordagens baseadas no rendimento futuro<sup>50</sup> ou no custo de reposição depreciado<sup>51</sup>.

Para os bens mensurados pelo modelo de revalorização também deverá ser efectuada uma revisão anual da sua vida útil, do método de depreciação e do valor residual. A frequência das revalorizações, irá depender das alterações nos justos valores dos bens revalorizados, obrigando também à elaboração de testes de imparidade, sempre que existam os indicadores para tal.

Quando se procede a uma revalorização de um AFT, as depreciações acumuladas à data da revalorização do mesmo devem ser, segundo o § 35 da NRF 7:

- a) Reexpressas proporcionalmente; ou

---

<sup>50</sup> De acordo com RODRIGUES (2010) a abordagem do rendimento usa técnicas de avaliação para converter valores futuros (por exemplo, fluxos de caixa ou rendimentos) num único valor presente (descontado). A estimativa do justo valor é baseada no valor indicado pelas expectativas do mercado sobre esses valores futuros.

<sup>51</sup> Método de custo de reposição depreciado - a quantia bruta do activo a revalorizar é substituído pelo seu respectivo custo de reposição.

b) Eliminadas contra a quantia escriturada bruta do activo<sup>52</sup>.



**Figura 3 – Revalorização de um AFT**

Fonte: adaptado de PIRES & GOMES (2011)

Na tabela seguinte são sintetizadas as possíveis situações de reconhecimento do aumento ou diminuição para o justo valor de um AFT.

**Quadro III – Reconhecimento para o justo valor de um AFT**

	Reconhecimento do aumento do justo valor	Reconhecimento da diminuição do justo valor
Regra Geral	Directamente no capital próprio Conta 58 – Excedentes de revalorização de AFT	Nos resultados Conta 655 – Perdas por imparidades em AFT
Excepção	Nos resultados (quando se verificar a reversão de um decréscimo de revalorização do mesmo activo previamente reconhecido nos resultados) Conta 7625 – Reversões de perdas por imparidade em AFT	Directamente no capital próprio (quando se verificar a existência de um saldo credor no excedente de revalorização com respeito ao mesmo activo) Conta 58 – Excedentes de revalorização de AFT

Os aumentos na quantia escriturada por revalorização devem ser creditados directamente no capital próprio. No entanto, o aumento deve ser reconhecido nos resultados até ao ponto em que reverta um decréscimo de revalorização do mesmo activo previamente reconhecido nos resultados. As diminuições de um activo por

<sup>52</sup> Método com frequente utilização em revalorização de edifícios.



revalorização são levadas ao capital próprio, até ao montante dos excedentes de revalorização existentes, sendo o remanescente considerado gasto do período.

Ao transferir-se o excedente de revalorização para resultados transitados, deve-se reverter também a parte do activo/passivo por impostos diferidos<sup>53</sup> (caso estes existirem) de acordo com a NRF 22 – Impostos Diferidos, que irá influenciar o imposto do período.

O exposto pode ser traduzido no Anexo V.

#### **2.1.4 Depreciação<sup>54</sup>**

As principais alterações entre o PNC e o SNCRF ao nível das Imobilizações Corpóreas e dos AFT referem-se nomeadamente à estimativa da vida útil e do valor residual, o momento que marca o início e o termo da depreciação, método de depreciação, bem como à depreciação por componentes.

A depreciação representa uma operação contabilística que visa registar o desgaste do investimento no processo produtivo da entidade, espelhando assim a realidade económica na medida em que permite equilibrar os custos com o desgaste do bem e os benefícios económicos por ele gerados.

Para o apuramento dos gastos de depreciações a registar nas DF's, há que atender aos seguintes aspectos: depreciação por componentes; quantia depreciable; vida útil; e método de depreciação, analisados de seguida.

---

<sup>53</sup> Activos por impostos diferidos são as quantias de imposto sobre o rendimento, recuperáveis em períodos futuros com respeitantes a: (diferenças temporárias dedutíveis, reporte de perdas fiscais e reporte de créditos fiscais não utilizados). Passivos por impostos diferidos são as quantias de imposto sobre o rendimento, pagáveis em períodos futuros com respeito a diferenças temporárias tributáveis (GOMES & PIRES, 2011).

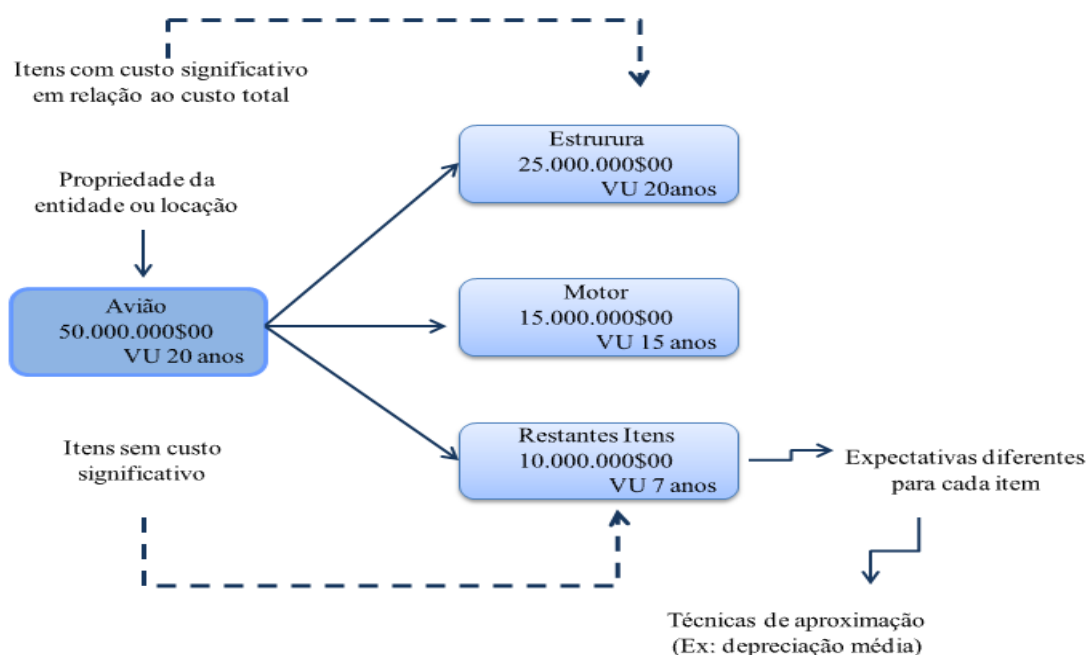
<sup>54</sup> Entende-se “...a imputação sistemática da quantia depreciable de um activo durante a sua vida útil” (§ 6 da NRF 7).

### – Depreciação por Componentes

Com a introdução do SNCRF sempre que um item do AFT seja composto por diversas partes que representem um montante significativo face ao montante total do bem e tenham uma vida útil diferente ou proporcionem um benefício distinto, a depreciação deve ser efectuada por componentes (§ 44 a 47 da NRF 7).

A norma apresenta o exemplo dos aviões, uma vez que os motores e a carcaça (estrutura) do equipamento podem (devem) ser depreciados separadamente, pelo facto de os mesmos estarem sujeitos a diferentes tipos de desgaste.

O exposto pode ser traduzido na seguinte figura:



**Figura 4 – Depreciação de um AFT por componentes**

Fonte: adaptado de PIRES & GOMES (2011)

Na medida em que se deprecie separadamente algumas partes do AFT, então, também se deve depreciar separadamente o resto<sup>55</sup> do item (NRF 7, § 46).

<sup>55</sup> O remanescente consiste em partes de um item que não são individualmente significativas.

A título de exemplo prático, vejamos a depreciação por componentes do avião. Assim sendo, a depreciação<sup>56</sup> anual do referido avião seria:

Estrutura:	25.000.000/6 anos=	1.250.000
Motores:	15.000.000/5 anos=	1.000.000
Restantes Itens:	10.000.000/7 anos=	1.428.571
<b>Total</b>		<u>3.678.571</u>

Sem depreciação por componentes, a depreciação seria de 2.500.000 (50.000.000/20 anos).

– *Quantia depreciable e vida útil*

O SNCRF define, no parágrafo 6 da NRF 7, quantia depreciable, como sendo o custo de um activo, ou outra quantia substituta do custo, deduzido do seu valor residual<sup>57</sup>. Este normativo refere ainda que a quantia depreciable deve ser determinada separadamente para cada parte significativa do AFT. O PNC é omissivo relativamente a esta definição.

O gasto de depreciação de cada período deve ser reconhecido nos resultados, a menos que seja incluído na quantia escriturada de um outro activo (NRF 7, §§ 48 e 49) e a quantia depreciable de um activo deve ser imputada numa base sistemática durante a sua vida útil (NRF 7, § 50).

De acordo com o definido no parágrafo 6 da NRF 7, a vida útil de um AFT é o período de tempo durante o qual uma entidade espera que um activo esteja disponível para uso,

---

<sup>56</sup> Método de linha recta

<sup>57</sup> Designa-se por valor residual, a quantia estimada que uma entidade poderia obter por um activo no fim da sua vida útil, após dedução dos custos esperados de alienação (NRF 7, § 6). Este valor pode aumentar até uma quantia igual ou superior à quantia escriturada do activo (NRF 7, § 54).

ou o número de unidades de produção ou similares que uma entidade espera obter do activo. No PNC não está definido o conceito de vida útil.

A vida útil de um activo pode ser diferente da vida económica, uma vez que esta última corresponde à utilização do activo por uma ou mais entidades. Quer isto dizer, que uma determinada entidade pode ter uma política de utilização dos seus activos distinta de outras entidades e como tal atribuir diferentes vidas úteis aos seus activos.

No que toca a este tema, a estimativa da vida útil dos AFT, deve ser definida com base nos factores de utilidade esperada dos bens, o seu desgaste normal, a obsolescência técnica ou comercial. Por isso, os juízos de valor no que toca a esta vertente, devem ser com base na experiência e na realidade funcional.

Por outras palavras a entidade deve avaliar as características do activo e aproximá-las da sua realidade e do local onde os mesmos estão a ser utilizados, permitindo desta forma obter depreciações que reflitam o desgaste provado pelo uso ou por outros factores como clima, efeitos tecnológicos, etc..

A vida útil e o valor residual devem ser revistos pelo menos no final de cada ano económico. Sendo que nos casos em que as expectativas diferirem das estimativas anteriores, as alterações devem ser contabilizadas de acordo com a NRF 3 - Políticas contabilísticas, alterações nas estimativas contabilísticas e erros (NRF 7, § 51).

Relativamente ao momento a partir do qual a depreciação deverá ter início, os dois normativos não são coincidentes. No PNC nada está estipulado sobre esta questão, sendo apenas possível encontrar referências a este facto no RIUR.

De acordo com o § 55 da NRF 7, um activo começa a ser depreciado, quando esteja disponível para uso, ou seja, quando estiver na localização e condições necessárias para que seja capaz de operar da forma pretendida. A depreciação de um activo cessa, de acordo com o mesmo § da NRF 7, na data em que o mesmo for reconhecido como

detido para venda<sup>58</sup>, ou na data em que este for desreconhecido (das duas, a que ocorrer mais cedo).

#### – *Métodos de depreciação*

No que diz respeito ao método de depreciação, o § 60 da NRF 7, estabelece que deve ser utilizado aquele que melhor reflecta o modelo através do qual os benefícios económicos futuros associados ao activo são consumidos pela entidade.

Torna-se importante referir, que a aplicação do método de depreciação deve ser, tal como previsto no § 61 da NRF 7 revisto pelo menos no final de cada período<sup>59</sup>.

O § 62 da NRF 7 prevê uma variedade de métodos de depreciação para imputar a quantia depreciável de um activo numa base sistemática durante a sua vida útil. Os métodos de depreciação incluem o método da linha recta, o método do saldo decrescente e o método das unidades de produção.

O PNC é omissivo relativamente aos métodos de amortização a que um elemento do activo imobilizado poderá estar sujeito.

A nosso ver, a NRF 7 tende a influenciar a escolha do método de depreciação, fazendo a chamada de atenção para os benefícios económicos futuros esperados por parte da entidade. Defendemos, no entanto, que deve ser utilizado aquele que reflecta melhor a depreciação real do activo, independentemente de qual o impacto que isso terá nos resultados da entidade, contrariando assim a lógica fiscal que muitas vezes é diferente.

---

<sup>58</sup> Tal como previsto na NRF 8 - Activos não correntes detidos para venda e unidades operacionais descontinuadas.

<sup>59</sup> Excepto nos casos em que ocorra alguma alteração significativa, sendo que as alterações nas estimativas devem ser registadas de acordo com a NRF 3 - Políticas contabilísticas, alterações nas estimativas contabilísticas e erros.

### 2.1.5 *Imparidades*

Relativamente a este ponto, o PNC, nada adianta sobre indicações para que um activo possa estar em imparidade ou sobre a forma de apuramento das perdas por imparidade.

A NRF 7 define perda de imparidade como o excedente da quantia escriturada de um activo ou de uma unidade geradora de caixa<sup>60</sup>, em relação à sua quantia recuperável. De facto, diz-se que um activo está com imparidade quando a sua quantia escriturada é superior à quantia recuperável, sendo esta última a quantia mais elevada entre o justo valor deduzido dos custos de venda e o seu valor de uso<sup>61</sup>.

Para determinar se um item do AFT está ou não com imparidade, uma entidade aplica a NRF 17<sup>62</sup>. Quando a quantia recuperável de um AFT for inferior à sua quantia escriturada, a quantia escriturada deve ser reduzida para a sua quantia recuperável, sendo esta redução uma perda por imparidade<sup>63</sup>.

Em suma, uma entidade deve realizar um teste de imparidade à data do Balanço, sempre que se verificar um indicador interno ou externo de que o AFT possa estar sujeito a imparidade. Um teste de imparidade poderá consubstanciar-se, por exemplo, na contratação de um perito externo à empresa com o intuito de que sejam definidos com fiabilidade os justos valores dos bens a uma determinada data.

Por fim é de se referir que, independentemente de ter sido reconhecida ou não qualquer perda por imparidade, o facto de existir indicação de que um AFT pode estar com

---

<sup>60</sup> É o mais pequeno grupo identificável de activos que seja gerador de influxos de caixa e que seja em larga medida independente dos influxos de caixa de outros activos ou grupos de activos (NRF 17 – Imparidades).

<sup>61</sup> Valor de uso é o valor presente dos fluxos de caixa futuros estimados, que se espere surjam do uso continuado de um activo ou unidade geradora de caixa e da sua alienação no fim da sua vida.

<sup>62</sup> Imparidade de Activos.

<sup>63</sup> Deve ser imediatamente reconhecida nos resultados, a menos que o activo seja escriturado pela quantia revalorizada de acordo com o modelo de revalorização previsto na NRF 7.

imparidade pode também revelar a necessidade de revisão da vida útil remanescente, do método de depreciação ou do valor residual do activo.

Da mesma forma, que se pode registar uma perda por imparidade, também é possível reconhecer uma reversão da perda por imparidade.

### **2.1.6 Desreconhecimento de um AFT<sup>64</sup>**

As reduções do AFT, segundo o SNCRF, podem ser realizadas por via de sinistros, abates ou alienações<sup>65</sup> (neste ponto os dois normativos são unânimes, ou seja, ambos abordam este tema de forma idêntica) ou quando não se espera futuros benefícios económicos do seu uso ou alienação.

O desreconhecimento de activos por qualquer uma das vias referidas no parágrafo anterior resulta num “ganho”<sup>66</sup> ou numa “perda”<sup>67</sup> para a entidade. Esse ganho/perda é obtido quando:

- a) a entidade conseguir alienar o activo a um preço superior ou inferior à sua quantia escriturada; ou
- b) conseguir recuperar de uma entidade seguradora ou outra entidade qualquer uma quantia superior/inferior à sua quantia escriturada (activos sinistrados ou abatidos).

---

<sup>64</sup> Processo de eliminação da quantia escriturada de um bem do balanço.

<sup>65</sup> Venda, celebração de uma locação financeira ou doação.

<sup>66</sup> Ganhos, por não fazer parte da actividade corrente ou ordinária da empresa (representa um aumento do benefício económico da entidade). “*Os ganhos incluem, por exemplo, os que provêm de alienação de activos não correntes.*” (§73 da EC).

<sup>67</sup> Perda, por não fazer parte da actividade corrente ou ordinária da empresa (representa uma diminuição do benefício económico da entidade) “*As perdas incluem, por exemplo, as que resultam de desastres como os incêndios e as inundações bem como as que provêm de alienação de activos não correntes*” (§78 da EC).

O ganho ou a perda decorrente do desreconhecimento de um item do AFT deve ser incluído nos resultados quando o bem for desreconhecido (a menos que a NRF 9 - Locações exija algo diferente numa venda e relocação).

Um aspecto em que diferem os dois normativos vem do facto do PNC considerar esse ganho/perda como “ganho/perda extraordinário”<sup>68</sup> (registados nas contas “828 – Perdas extraordinárias diversas” e “829 – Ganhos Extraordinários Diversos”) e o SNCRF contemplá-los nas contas “Outros Gastos e Perdas” ou “Outros Rendimentos e Ganhos”, considerando que essas operações<sup>69</sup> não têm nada de extraordinário.

De acordo com o § 69 da NRF 7, se uma entidade reconhecer na quantia escriturada de um item do AFT o custo de uma substituição de uma peça, então ela desreconhece a quantia escriturada da parte substituída, tenha ela sido depreciada separadamente ou não. Caso a determinação da quantia escriturada da parte substituída for impraticável, a entidade pode usar o custo de substituição como indicação do custo da parte substituída, reportada ao momento em que foi adquirida ou construída.

É de se salientar que, no caso da peça substituída já não ter valor contabilístico, aumenta-se o valor do activo fixo tangível no valor de aquisição do novo componente, no caso de ainda ter valor contabilístico, primeiro elimina-se a parte correspondente do activo por contrapartida de uma perda de imparidade na Demonstração de Resultados, e só depois se regista a aquisição do novo.

A norma define ainda que a retribuição a receber pela alienação de um item do AFT é reconhecida inicialmente pelo seu justo valor. Se o pagamento do bem for diferido, a retribuição recebida é reconhecida inicialmente pelo equivalente ao preço a dinheiro. A diferença entre a quantia nominal da retribuição e o equivalente ao preço a dinheiro é reconhecida como rédito de juros de acordo com a NRF 18 – Rédito, reflectindo o rendimento efectivo sobre a conta a receber (§ 72 da NRF 7).

---

<sup>68</sup> De acordo com o PNC, estas perdas eram considerados como as que não faziam parte das operações do dia-a-dia da entidade.

<sup>69</sup> Alienações, sinistros e abates.



### **2.1.7 Divulgações**

A forma de divulgar a informação financeira é um dos principais aspectos de ênfase no novo normativo. Neste sentido a NRF 7 do SNCRF enumera um conjunto de informações que devem ser divulgadas nas demonstrações financeiras. Os quais resumimos da seguinte forma:

- i. os critérios de mensuração usados para determinarem a quantia escriturada bruta, as vidas úteis<sup>70</sup> e os métodos de depreciação usados;
- ii. a quantia escriturada bruta e a depreciação acumulada (incluindo perdas por imparidade acumuladas), no início e no fim do período, indicando as aquisições, as revalorizações, as alienações, as transferências para activos detidos para venda, as depreciações e perdas por imparidade do período e outras que possam existir;
- iii. e outras divulgações referidas nos §§73 a 75 da NRF 7.

A entidade pode ainda fazer referência aos AFT significativos<sup>71</sup> controlados pela empresa que por não reunirem todos os critérios de reconhecimento não foram reconhecidos como AFT. Pode também divulgar os itens inteiramente depreciados que ainda estejam em uso.

## **2.2. Tratamento fiscal dos activos fixos tangíveis**

As normas fiscais relativamente aos AFT, em Cabo Verde, são antigas, assim como as normas de contabilidade (PNC). Portanto, neste ponto importa apenas referir alguns aspectos relacionados com os AFT que carecem do enquadramento fiscal.

---

<sup>70</sup> Ou taxas de depreciação usadas.

<sup>71</sup> Activos que tem um peso relevante na entidade.

No ponto anterior fizemos referência às grandes reparações e benfeitorias que poderão ser capitalizadas, integrando o valor do bem. Contudo, para efeitos fiscais, os encargos com grandes reparações e beneficiações efectuadas em AFT, serão reintegrados mediante a aplicação de taxas<sup>72</sup> calculadas com base no período de utilidade esperada dessas reparações ou beneficiações<sup>73</sup>.

No que concerne às depreciações, em termos práticos, a maioria das entidades continua a implementar as suas políticas tendo em consideração os critérios fiscais (Portaria nº 3/84 – B.O. 4, 28 Janeiro de 1984), e deparamo-nos com o SNCRF, pois dá-nos oportunidade de escolha para determinadas políticas de reintegração, desde que se justifique de forma consistente.

De acordo com o art. 31º do RIUR, os gastos de depreciações dos AFT são aceites como gastos fiscais desde que sejam calculados com base nas taxas máximas aplicadas<sup>74</sup> pela Administração Fiscal. Isto quer dizer que, no caso de a entidade exceder as taxas máximas aplicadas e o período de vida útil, estes gastos não serão aceites na totalidade como gastos fiscais.

Para exemplificação deste caso, tomemos como exemplo o exercício seguinte:

### **Exemplo 2 – Depreciação aceite fiscalmente**

A sociedade Alfa, S.A. adquiriu em Março de 2012 uma máquina fotocopadora, no montante de 4.000, à qual atribui uma vida útil de 4 anos (taxa de 25%). Nos termos da Portaria nº 3/84 de 28 de Janeiro, a taxa de depreciação prevista para este tipo de activo é de 25%. Assim tem-se depreciações contabilísticas superiores às depreciações aceites para efeitos fiscais.

---

<sup>72</sup> Poderão ser utilizadas taxas aceleradas ou período de vida útil diferente do normalmente esperado pela utilidade desses bens, desde que devidamente justificados e aceites pela DCGI (art. 35º nº 2).

<sup>73</sup> Art. 35º nº 1 do RIUR

<sup>74</sup> Tabela de taxas de amortizações e reintegrações fixada pelo Nº 1, Portaria nº 3/84 – B.O. 4, 28 Janeiro de 1984.

4.000*20%	800	(Depreciação aceite fiscalmente)
4.000*25%	<u>1.000</u>	(Depreciação praticada pela Alfa, SA)
	<u>-250</u>	Excesso

Portanto, o gasto de depreciação em excesso (250) não é aceite fiscalmente, pelo que devemos acrescentar este valor ao resultado líquido do período. Para tal, devemos reconhecer um passivo por imposto diferido<sup>75</sup> de acordo com a NRF 22 – Imposto sobre o Rendimento.

O cálculo das depreciações dos AFT faz-se em regra, pelo método das quotas constantes, podendo, utilizar-se outros métodos quando a tradição contabilística da empresa o justificam e se a Administração Fiscal não se opuser ao critério utilizado.

Quanto à revalorização dos AFT o artigo 34º do RIUR afirma que “quando se trata de elementos do activo imobilizado reavaliado ao abrigo de disposições legais, ou que tenham sido adquiridos em estado de uso, aceitar-se-ão, como taxas máximas, as necessárias para reintegrar totalmente o novo valor contabilístico dos elementos reavaliados (...) “. De acordo com essa legislação fiscal, as revalorizações são aceites fiscalmente, para isso, deve ser solicitada autorização à Direcção Geral de Contribuições e Impostos (DGCI), apresentando a documentação que comprove a referida reavaliação. O gasto de depreciação do activo revalorizado também será aceite, na sua totalidade, desde que calculada com base nas taxas referidas no artigo 34º do RIUR.

O RIUR não faz referência às imparidades em AFT, pelo que, são aceites como gastos fiscais.

---

<sup>75</sup> São as quantias de imposto sobre o rendimento, pagáveis em períodos futuros com respeito a diferenças temporárias tributáveis (GOMES & PIRES, 2011).

De notar que, no seu dossier de prestação de contas à Administração fiscal, o contribuinte deve incluir um mapa de amortizações e depreciações. Este mapa em si incorpora várias divulgações exigidas pela norma de AFT que temos vindo a referir.

Assim sendo, podemos concluir que, para efeitos fiscais, as depreciações, as revalorizações e imparidades dos AFT são aceites fiscalmente desde que devidamente comprovadas e autorizadas pela DGCI. Contudo, no caso de não serem aceites fiscalmente origina um reconhecimento de um activo/passivo por imposto diferido<sup>76</sup>.

---

<sup>76</sup> A contabilização dos activos/passivos por impostos diferidos encontra-se devidamente detalhada na análise da NRF 22 – Imposto sobre o Rendimento

### **CAPÍTULO III – ABORDAGEM POR COMPONENTES NO CONTEXTO NACIONAL**

A abordagem por componentes é uma das principais diferenças que decorre da introdução no novo SNCRF, um vez que este aspecto não era preconizado no PNC.

Tal como referido anteriormente, sempre que um elemento do AFT seja composto por itens cujo custo e vida útil seja significativamente diferente, estes devem ser depreciados de acordo com a vida útil de cada componente.

Através das entrevistas (e conversas informais) realizadas a profissionais de contabilidade de empresas, em São Vicente, constatamos que, a opinião generalizada é de que este é um assunto que requer bom senso, na medida que deve ser avaliada a relação custo/benefício para a sua aplicação prática, ou seja, só deve ser individualizado um determinado componente quando a sua vida útil é substancialmente diferente dos restantes componentes e se o seu valor é significativo.

Dessas entrevistas apuramos que a divisão de um número significativo de componentes é assunto que ainda suscita muitas dúvidas no seio dos profissionais de contabilidade, pelo facto de, muitas vezes, quando se adquire um AFT não terem informação acerca dos seus componentes e, para tal, depreciam o activo como um todo independentemente das partes que o constituem. É o caso de duas entidades em São Vicente que, por não terem informações suficientes que os permitissem evidenciar os diversos componentes dos AFT adquiridos, bem como o valor e a vida útil de cada componente, depreciaram os AFT como um todo.

Uma outra razão apresentada é facto de que, o SNCRF não define o que é considerado significativo pelo que, é necessário exercer juízos de valor às circunstâncias específicas de cada entidade. Ora se por um lado, há entidades com activos muitos específicos e onde é possível identificar claramente e com rigor quais as partes significativas de um item do AFT, qual a sua vida útil, valor residual e quantia depreciável, noutras entidades essa informação é escassa e seria necessário recorrerem a especialistas sobre os activos,

para que se pudessem identificar, por exemplo, qual a vida útil de uma parte de um item do AFT. Considerando que consultoria nesta área é cara, os benefícios desta informação podiam não cobrir os gastos para a obter.

Como se pode ver, uma entidade que se dedique à produção e comercialização de automóveis tem maior facilidade em identificar nos seus equipamentos de transporte as partes significativas de item do AFT do que uma entidade que não seja do ramo.

Por outro lado, evidenciar isto na contabilidade nem sempre é tarefa fácil. É essencial ter informações pormenorizadas a respeito do referido activo por ex.: qual o valor e a vida útil de cada componente, sendo que o valor atribuído ao componente deve ser determinado em relação ao seu custo.

Nessas circunstâncias, FAUSTINO, (2010) estabelece que, o custo individual de cada componente deve ser solicitado ou à entidade fornecedora, ou calculando através do recurso a preços correntes de mercado (se possível), ou determinado através de algum método que permita a sua estimativa (exemplo: avaliação).

Assim, das entrevistas efectuadas concluímos que, embora a NRF 7 preveja a depreciação por componentes, apenas algumas empresas aplicam este critério na depreciação dos seus AFT.

### **3.1 Aplicação prática de depreciação por componentes numa empresa**

Neste ponto iremos mostrar como foi feita a depreciação por componentes de uma empresa sediada em São Vicente.

Em 2002, uma determinada empresa iniciou a construção de uma Central Eléctrica para o seu uso próprio, a qual ficou concluída em 30/01/2003. Começou imediatamente a ser utilizada. A construção da obra ascendeu a 1.000.000 contos.

Para o reconhecimento da Central Eléctrica, a empresa considerou a estrutura do edifício e a instalação eléctrica, pelo que, ficaram registados por 300.000 e 700.000 contos respectivamente. A taxa de depreciação utilizada para o edifício e a instalação foi de 6,67% correspondente a uma vida útil de 15 anos.

Os lançamentos efectuados foram os seguintes:

- **Contabilização ano 2002**

421	AFT - Edifício e outras construções	300.000	
422	AFT - Equipamento Básico	700.000	
26	Outros devedores e Credores		1.000.000
	H: Reconhecimento dos imobilizados		

- **Custo de amortização e de reintegração ano 2002**

68	Amortizações e reintegrações do exercício	66.666	
48	Amortizações e reintegrações acumuladas		66.666
	H: Custo correspondente ao período de utilização		

No ano N+6, por recomendação de um grupo de auditores a empresa procedeu a um inventário a todos os seus activos e, nesta data, dividiu a Central Eléctrica em mais componentes. Assim, na ficha deste activo, constam os seguintes componentes: Estrutura do edifício, Motor, Alternador e o Quadro Eléctrico (constituído pelos diversos auxiliares e quadros de comandos).

Embora, a empresa tenha feito a tal divisão, não houve qualquer alteração em termos contabilísticos referente a este activo.

No entanto, em 2009, com a entrada em vigor do SNCRF, a empresa deveria preparar um Balanço de Abertura de acordo com o SNCRF. Constatamos que a empresa

preparou este balanço, tendo servido de comparativo para as primeiras Demonstrações Financeiras, preparadas com referência a 31 de Dezembro de 2009.

Neste contexto, os activos antes classificados na conta 42 – Imobilizações Corpóreas foram todos reclassificados na conta 43 – Activo Fixo Tangível. Nesta reclassificação a empresa teve em conta o que já tinha feito no ano de 2006, e para tal, evidenciou no mapa de depreciação os componentes da Central Eléctrica.

A empresa utiliza o custo histórico na mensuração dos seus activos, pelo que, os componentes foram registados também ao custo histórico. Assim, o critério utilizado com base na quantia de 700.000 contos (antes reconhecido na conta equipamento básico – instalação eléctrica) foi 60% para o componente motor, 30% para o alternador e 10% para o quadro eléctrico, sendo que a taxa de depreciação manteve-se inalterado. Ou seja, a vida útil atribuída a cada um desses componentes foi de 15 anos respectivamente.

O exposto pode ser traduzido na tabela seguinte:

<b>Componente</b>	<b>Custo</b>	<b>Vida útil</b>
Estrutura do edifício	300.000	15 Anos
Motor	420.000	15 Anos
Alternador	210.000	15 Anos
Quadro eléctrico	70.000	15 Anos

**Tabela 1 – Componente da Central Eléctrica**

Assim sendo, a partir desta data a empresa começou a depreciar a central eléctrica em componentes.

Embora a empresa tenha levado em conta este aspecto no momento de transição, acreditamos que a atribuição da vida útil a cada um dos componentes podia ser revisto, pelo facto de estes normalmente terem vidas úteis diferentes e por requererem substituições periódicas.



Apesar de o efeito nas DF's ser o mesmo com base no critério utilizado, acreditamos que o efeito podia ter sido diferente caso a empresa tivesse optado por reavaliar o activo.

Este tipo de activo deve ser desmantelado quando concluir a sua vida útil. O desmantelamento origina elevados custos para a empresa, pelo que, devem ser incluídos no custo do activo na fase de reconhecimento inicial (custo de desmantelamento e remoção) e recuperadas pelo uso do activo (depreciações do período) mas a empresa não fez o devido reconhecimento. Assim, no futuro terá gastos com o desmantelamento e remoção deste activo (milhares de contos) e não terá benefício nenhum para cobrir estes gastos.

## **CAPÍTULO IV - ESTUDO CASO**

### **4.1 Metodologia utilizada para o estudo caso**

Para desenvolvermos o estudo do caso que visa dar uma dimensão prática daquilo de que temos vindo a falar, utilizámos a seguinte metodologia:

- Abordagem qualitativa baseada em entrevista informal ao responsável da entidade (para conhecermos a entidade, o seu meio transaccional e o seu negócio) e recolha de dados contabilísticos e financeiros adequados ao desenvolvimento do estudo do caso;
- Por sermos quadro da empresa responsável pela preparação das contas da empresa – caso de estudo – a recolha de elementos contabilístico foi facilitada pese embora a contabilidade nem sempre tenha apresentado o nível de detalhe que nos permitisse enquadrar de forma mais profunda o assunto;
- Visitámos as instalações físicas, conversámos com colaboradores da empresa, estudámos o seu registo comercial e estatuto, tivemos oportunidade de conhecer com mais detalhe cada particularidade do negócio e considerámos ter ficado com uma ideia muito aproximado da empresa, do seu negócio e das suas contas.

A empresa Residencial Beleza, Lda., sediada na ilha de São Vicente foi a seleccionada para ilustrarmos, em jeito de estudo de caso o nosso trabalho. A razão da escolha deriva do facto de termos tido conhecimento de que a empresa ampliou a sua actividade adquirindo e integrando no seu património os activos (basicamente terreno, edifício e mobiliários diversos) que constituíam uma outra unidade económica. Pudemos igualmente perceber que estes activos foram reconhecidos numa única rubrica de AFT.

De facto a situação não se enquadra completamente no conceito de abordagem por componentes tendo em conta tudo aquilo que já dissemos ao longo do documento.

A situação tal como é apresentado pela empresa, em nosso entender, é mais uma limitação no tratamento da informação provavelmente motivado pela falta de informações complementares.

Contudo, para corrigir a situação são necessárias diversas tarefas de natureza administrativa e contabilística que podem ser equiparadas ao tratamento dado ao reconhecimento de activos quando este apresenta diversos componentes, sendo que o principal é a diversidade de vida útil para cada componente.

#### **4.2 Apresentação da empresa**

A Residencial Beleza, Lda. – identificada fiscalmente com o número 252 202 929 é uma sociedade por quotas, com uma capital social subscrito e integralmente realizado no montante de 200.000\$00. É uma sociedade comercial que desenvolve actividades no domínio da hotelaria, de restauração, de prestação de serviços de comunicação e outras actividades turísticas. Está sediada na rua Oficinas Navais em Monte, cidade do Mindelo, ilha São Vicente.

A empresa foi criada em 2004, porém só viria a declarar o início de actividade em Fevereiro de 2007. Durante esse lapso de tempo esteve envolvida na construção do seu principal activo – o Edifício Beleza.

Ao projecto foi reconhecida utilidade turística facto que originou diversos benefícios fiscais nomeadamente em sede do Imposto Único sobre os Rendimentos e o Imposto sobre o Valor Acrescentado.

Em 2012 ampliou a sua actividade adquirindo e integrando no seu património o edifício “BOLLARD” também ele, uma residencial, situado na zona norte da cidade (objecto do estudo de caso).

— A empresa em números

Sobre a posição económica e financeira da Residencial Beleza, Lda. apresentamos de seguida a sua caracterização de uma forma sintetizada.

	ECV		
	2012	2011	2010
<b>ACTIVO</b>			
Activo não corrente	94.286.706	64.276.968	66.496.544
Activo corrente	12.325.272	11.919.728	9.655.349
<b>Total do activo</b>	<b>106.611.978</b>	<b>76.196.696</b>	<b>76.151.893</b>
<b>CAPITAL PRÓPRIO E PASSIVO</b>			
Capital próprio, Reservas e Resultados	-2.675.428	-645.804	-1.919.455
Passivo não corrente	99.060.150	67.865.111	69.907.036
Passivo corrente	10.227.256	8.977.389	8.164.312
<b>Total do capital próprio e do passivo</b>	<b>106.611.978</b>	<b>76.196.696</b>	<b>76.151.893</b>

**Tabela 2 - Balanço Comparado de 2012, 2011 e 2010**

Fonte: Base Demonstrações Financeiras da Residencial Beleza, Lda.

	ECV		
	2012	2011	2010
Rendimentos	21.084.485	16.573.882	14.353.451
Gastos	-23.114.109	-15.300.231	-14.396.865
Resultado antes de Impostos	-2.029.624	1.273.651	-43.414

**Tabela 3 - Demonstração de Resultados por Natureza dos anos 2012, 2011 e 2010**

Fonte: Base Demonstrações Financeiras da Residencial Beleza, Lda.

A maior parte do passivo é representada por dívida ao sócio único. Em nosso entender deveria ser considerado um passivo não corrente pese embora não existir nenhum acordo formal relativo a prazos de pagamento ou então convertido em instrumentos de capital para repor algum equilíbrio em termos financeiros e eliminar a situação de falência técnica.

### 4.3 Descrição do caso em estudo

Em Maio de 2012, a Residencial Beleza, Lda. celebrou com a Alecrim, S.A um contrato de compra e venda no montante de 30.000.000\$00 (trinta milhões de escudos), sendo 25.000.000\$00 (vinte e cinco milhões de escudos) destinados à aquisição do edifício e 5.000.000\$00 (cinco milhões de escudos) à aquisição do recheio, composto por mobiliário adequado ao negócio de hotelaria e restauração.

Portanto, o estudo irá incidir no investimento feito pela empresa onde funciona a Residencial Bêleza Laginha, reconhecido na conta “edifícios e outras construções” na rubrica activo não corrente referida no balanço anterior.

Para financiar o investimento a empresa contraiu um empréstimo bancário no montante de 32.000.000\$00 (trinta e dois milhões de escudos), sendo 30.000.000\$00 (trinta milhões de escudos) destinados à aquisição do edifício e dos equipamentos e o restante destinado a despesas de comissão de abertura.

Tendo por base o contrato de financiamento celebrado, a sociedade efectuou a seguinte contabilização:

**Quadro IV – Contabilização do empréstimo**

	Cod. Conta	Descrição da Conta	Débito	Crédito
de	12	Depósitos à Ordem		
	1231	DO - BPS	32.000.000	
a	23	Empréstimo Bancário (H: Pelo empréstimo bancário)		32.000.000

Fonte: Elaboração própria com base nos documentos da empresa.

### Quadro V – Aquisição do Edifício Bollard

	Cod. Conta	Descrição da Conta	Débito	Crédito
de	45	Investimento em Curso		
	452	AFT em Curso - Edifício Bollard	30.000.000	
a	12	Depósitos à Ordem		30.000.000
	1231	DO - BPS		
		(H: Pela aquisição do Edifício Bollard)		

Fonte: Elaboração própria com base nos documentos da empresa.

Como podemos ver, a Residencial Bêza limitou-se a reconhecer todo o valor na conta investimento em curso, como se de um único activo se tratasse.

O edifício foi registado numa conta investimento em curso pelo facto deste não ter entrado logo em funcionamento e, por ter identificado despesas posteriores à sua aquisição. Na conta “452” foi registada ainda a despesa de abertura e montagem. Portanto, os registos efectuados relativamente aos gastos incorridos posteriormente à aquisição do edifício e a despesa de comissão foram o seguinte:

### Quadro VI – Despesa de comissão de abertura e montagem da operação

	Cod. Conta	Descrição da Conta	Débito	Crédito
de	45	Investimento em Curso		
	452	AFT em Curso - Edifício Bollard	2.000.000	
a	12	Depósitos à Ordem		2.000.000
	1231	DO - BPS		
		(H: Pela comissão de abertura e montagem )		

Fonte: Elaboração própria com base nos documentos da empresa.

### Quadro VII – Custos adicionais

	Cod. Conta	Descrição da Conta	Débito	Crédito
de	45	Investimento em Curso		
	452	AFT em Curso - Edifício Bollard	1.187.231	
	24	Estado e Outras Entidades		
	24422	EOEP - Investimentos	83.036	
a	12	Depósitos à Ordem		1.270.267
	1231	DO - BPS		
		(H: Pelos gastos adicionais à entrada em funcionamento do Edifício)		

Fonte: Elaboração própria com base nos documentos da empresa.

Em 01/09/2012, com o edifício em perfeitas condições de funcionamento, a sociedade decidiu transferir da conta “452” - Investimento em Curso para a conta “432” – AFT a quantia referente ao edifício. Sendo assim, a conta “432” ficou com saldo devedor de 33.187.231\$00, e a conta “452” com saldo nulo. O quadro abaixo mostra o registo efectuado pela entidade no momento da transferência.

### Quadro VIII – Transferência para AFT do Investimento em Curso

	Cod. Conta	Descrição da Conta	Débito	Crédito
de	43	Activo Fixo Tangível		
	432	AFT - Edifício e outras construções	33.187.231	
	45	Investimento em Curso		33.187.231
	452	AFT em Curso - Edifício Bollard		
		(H: Pela classificação do In. Curso em AFT)		

Fonte: Elaboração própria com base nos documentos da empresa.

À data de 31/12/2012 foi reconhecido na demonstração de resultados o seguinte gasto de depreciação relativamente ao edifício.

### Quadro IX – Depreciação do AFT

	Cod. Conta	Descrição da Conta	Débito	Crédito
de	64	Gastos de depreciação		
	642	Gastos de depreciação - AFT	442.496	
a	43	Activo Fixo Tangível		
	438	Depreciações Acumuladas - Edifícios (H: Pela depreciação do período )		442.496

Fonte: Elaboração própria com base nos documentos da empresa.

A taxa de depreciação aplicada ao edifício foi de 4% (corresponde às taxas publicadas pelo Ministério das Finanças através da Portaria 3/84 de 28 de Janeiro). A quantia de 442.496\$00 corresponde a 4 meses de depreciação referente ao edifício.

Assim, a quantia escriturada do edifício nesta data foi de 32.744.735\$00 (33.187.231\$00 – 442.496\$00).

#### 4.4 Análise do Caso

Conforme exposto na parte teórica do trabalho devemos reconhecer um item do AFT nas DF's quando for provável que os benefícios associados ao activo fluam para a entidade e o seu custo<sup>77</sup> possa ser mensurado com fiabilidade.

Em relação ao caso em estudo, a empresa, de facto, identificou o custo e os benefícios associados ao activo e reconheceu-o nas DF's. Porém, aquando do reconhecimento a empresa não teve em conta os critérios de reconhecimento previstos na NRF 7 do SNCRF, por exemplo, o reconhecimento do terreno e os mobiliários separados do edifício.

<sup>77</sup> Abrange o preço de compra e outros custos directamente atribuíveis para o colocar na localização e condições necessárias para o seu pleno funcionamento.



De acordo com o NRF 7 os terrenos e os edifícios são activos separáveis. Portanto, torna-se necessário evidenciar separadamente a quantia respeitante ao terreno mesmo quando sejam adquiridos conjuntamente.

E quando um determinado activo é composto por um conjunto de componentes, que representem um montante significativo face ao montante total do bem e tenham uma vida útil diferente ou proporcionem um benefício distinto, a sua contabilização deve ser efectuada por componentes.

Pese embora a aquisição do referido activo não se assemelhar a um activo composto por um conjunto de componentes, a contabilização do mesmo efectuado pela empresa é em tudo semelhante à abordagem por componentes, pelo facto de a empresa ter reconhecido numa única rubrica de AFT o edifício e os equipamentos. E também, pelo facto de a taxa de depreciação entre estes activos serem diferentes, uma vez que a taxa para o edifício é de 4% e para os equipamentos a taxa de depreciação variam entre 8% e 25%. De notar ainda que o terreno não se deprecia.

Pelo exposto, podemos identificar que a empresa não teve em conta estes aspectos previstos na NRF 7 aquando do reconhecimento do investimento. Assim, de seguida demonstraremos como deveria ser feito o processo contabilístico da operação.

#### ***4.4.1 Contabilização do investimento***

No momento da aquisição do investimento a empresa deveria reconhecer o seguinte:

**Quadro X - Aquisição do Edifício Bollard e os equipamentos**

	Cod. Conta	Descrição da Conta	Débito	Crédito
de   a	45	Investimento em Curso		
	452	AFT em Curso - Edifício Bollard	25.000.000	
	43	Activo Fixo Tangível		
	432	AFT - Equipamento Básico	5.000.000	
	12	Depósitos à Ordem		
	1231	DO - BPS		30.000.000
		(H: Pela aquisição do Edifício Bollard e os equipamentos)		

Fonte: Elaboração própria

Em relação à despesa de comissão, achamos conveniente imputar a referida quantia apenas ao custo do edifício e terreno pelo facto do empréstimo ser feito basicamente para o edifício em si (ver quadro 6). Relativamente aos custos necessários à sua entrada em funcionamento ver o quadro 7.

À entrada em funcionamento da Residencial Bêzeza Laginha ocorreu em finais de Julho de 2012. Portanto, é nesta data que a entidade deveria ter transferido o referido activo em curso para AFT. Assim, com base na quantia escriturada na conta “452” 28.187.231\$00 (25.000.000\$00 + 1.187.231\$00 + 2.000.000\$00 o registo nesta data seria:

**Quadro XI - Transferência para terreno e edifício e outras construções**

	Cod. Conta	Descrição da Conta	Débito	Crédito
de   a	43	Activo Fixo Tangível		
	431	AFT - Terrenos e recursos naturais	1.368.000	
	432	AFT - Edifício e outras construções	26.819.231	
	45	Investimento em Curso		
	452	AFT em Curso - Edifício Bollard		28.187.231
		(H: Pela classificação do In. Curso em AFT )		

Fonte: Elaboração própria

Embora o terreno e o edifício tenham sido adquiridos em conjunto, na contabilidade devemos evidenciá-los em separado. Portanto, para que pudéssemos evidenciar de forma correcta a mensuração da quantia referente ao terreno procurámos um engenheiro civil que nos auxiliou na avaliação do terreno (valor de mercado). Assim, o terreno ficaria reconhecido e mensurado pela quantia de 1.368.000\$00 e o edifício por 26.819.231\$00.

Com efeito, a depreciação do período relativamente ao edifício seria calculada, tendo como base a quantia escriturada na conta “432” (26.819.231\$00) e não a quantia registada pela empresa.

Conforme mencionámos na parte teórica deste trabalho a depreciação de um AFT começa a partir do momento em que activo esteja disponível para uso. Este activo entrou em funcionamento em finais de Julho de 2012, por isso, a partir deste momento deveria começar a reconhecer o gasto de depreciação relativamente ao edifício e os equipamentos. Assim, em 31/12/2012 o registo seria:

#### **Quadro XII – Depreciação do Edifício e os equipamentos**

	<b>Cod. Conta</b>	<b>Descrição da Conta</b>	<b>Débito</b>	<b>Crédito</b>
de	64	Gastos de depreciação		
	642	Gastos de depreciação - AFT	900.012	
a	43	Activo Fixo Tangível		
	438	Depreciações Acumuladas - Edifícios		446.987
	438	Depreciações Acumuladas - Equipos.		453.025
		(H: Pela depreciação do período )		

Fonte: Elaboração própria

A taxa de depreciação aplicada ao edifício foi de 4% e aos equipamentos uma taxa média de 21% (corresponde às taxas publicadas pelo Ministério das Finanças através da Portaria 3/84 de 28 de Janeiro).

Portanto, nesta data a quantia escriturada do edifício seria de 26.372.244\$00 (26.819.231\$00 – 446.987\$00) e os equipamentos por 4.546.975\$00 (5.000.000\$00 – 453.025\$00) respectivamente.

#### 4.5 Impacto nas Contas da Sociedade

Vejamos agora o impacto que a contabilização do investimento teve nas contas da Residencial Bêleza, Lda.

	ECV	
	Novo Balanço	Beleza
<b>ACTIVO</b>		
Activo não corrente	61.541.971	61.541.971
Terreno e recurso naturais	1.368.000	
Edifício e outras Construções	26.372.244	32.744.735
Equipamento básico	4.546.975	
Activo corrente	12.325.272	12.325.272
<b>Total do activo</b>	<b>106.154.462</b>	<b>106.611.978</b>
<b>CAPITAL PRÓPRIO E PASSIVO</b>		
Capital próprio, Reservas e Resultados	-3.132.944	-2.675.428
Passivo não corrente	99.060.150	99.060.150
Passivo corrente	10.227.256	10.227.256
<b>Total do capital próprio e do passivo</b>	<b>106.154.462</b>	<b>106.611.978</b>

**Tabela 4 – Balanço comparado da Sociedade após contabilização do AFT**

Fonte: Elaboração própria

Em termos do balanço, não houve qualquer alteração do valor do investimento, pese embora, ter havido alterações na estrutura a nível do activo e do capital próprio por causa da separação dos activos (terrenos, edifícios e os equipamentos básicos). Em virtude do reconhecimento em assento separado dos referidos activos a quantia escriturada do edifício diminui.

É de referir também que, com esta separação, o valor total do activo e o capital próprio diminuem em 457.516\$00 por causa da diminuição da quantia escriturada do edifício e dos equipamentos, proveniente do aumento do gasto de depreciação dos mesmos.

O efeito destes gastos de depreciações influencia tanto o activo e o capital próprio (posição financeira) como a demonstração de resultados (desempenho financeiro).

	<b>Nova Demonst.</b>	<b>Beleza 2012</b>
Rendimentos	21.084.485	21.084.485
Gastos	-22.671.613	-22.671.613
<i>Gasto de depreciação do Edifício</i>	-446.987	-442.496
<i>Gasto de depreciação dos Equipamentos</i>	-453.025	
Resultado antes de Impostos	-2.487.140	-2.029.624

**Tabela 5 – Demonstração de resultados comparado da Sociedade após contabilização do AFT**

Fonte: Elaboração própria

Com o aumento do gasto de depreciação de 442.496\$00 para 900.012\$00 o resultado líquido (prejuízo) da empresa aumentou de 2.029.624\$00 para 2.487.140\$00, e por conseguinte, agravou a posição financeira da empresa.

Embora não tenha sido o caso (comprovamos isto na notificação fiscal) poderia dar-se o caso de este processo ter impacto a nível fiscal. Por norma, quando uma entidade não separa o edifício do terreno a Administração Fiscal não aceita 25% do gasto de depreciação. Neste sentido, 105.624\$00 do valor de 422.496\$00 seria adicionado aos resultados reduzindo ainda mais o “benefício fiscal” dos próximos períodos contabilísticos com o reporte de prejuízos fiscais.

#### **4.6 Conclusão e recomendação sobre o estudo de caso**

A contabilização do investimento poderia ter sido feito de melhor forma atendendo a aspectos particulares, muito embora isso não desvirtue a substância da informação.

O facto de a empresa ter registado o investimento numa única rubrica do AFT (Edifícios e Outras Construções) fez com que o edifício tivesse sido registado por uma quantia escriturada superior à aquela que deveria constar no balanço.

Desta forma, relativamente a este aspecto, as DF's da empresa não apresentam uma imagem verdadeira e apropriada da informação financeira. Isto pode levar os utentes das DF's a tomarem decisões erradas.

O próprio mapa de depreciação que discrimina os activos também apresenta uma limitação que pode até impedir o controlo e conferência dos itens do activo fixo uma vez que muitas empresas utilizam o mapa para controlar estes recursos.

Portanto, é recomendável que a empresa faça os devidos ajustamentos, nomeadamente, a reclassificação do investimento e correcção dos gastos de depreciações para que o investimento esteja devidamente reconhecida, de forma a espelhar uma imagem verdadeira e apropriada da informação.

Caso a empresa opte por fazer esse ajustamento, deve igualmente re-expressar as informações do ano de 2012 de acordo com a norma NRF 3 - Políticas Contabilísticas, alterações nas estimativas Contabilísticas e erros.

Podemos destacar que a correcta contabilização dos gastos de depreciação poderia ter um impacto maior caso a empresa tivesse tido um resultado positivo, na medida em que diminuía o resultado líquido da empresa e, por conseguinte, menos impostos a pagar e menos distribuição de dividendos.

## CONCLUSÃO

O presente trabalho teve por base o objectivo geral, efectuar uma abordagem sucinta dos critérios de reconhecimento e mensuração de activos fixos tangíveis nomeadamente o seu enquadramento no processo de normalização contabilística nacional. Pelo que, procurou salientar as principais mudanças constantes no PNC e no SNCRF, com focalização numa abordagem por componentes quando um activo inclui componentes com vida útil diferenciada.

No que respeita ao reconhecimento dos activos fixos tangíveis, tal como no PNC, é efectuado pelo custo de aquisição ou produção. Contudo, a discriminação preconizada pela NRF 7 e omitida no PNC, prevê que custos subsequentes de substituição de partes e inspecções importantes podem ser classificados como activos fixos tangíveis, bem como a estimativa inicial dos custos de desmantelamento e remoção do item e de restauração do local onde o mesmo está localizado.

O reconhecimento destes custos como activo fixo tangível, que só poderá ocorrer quando os critérios de reconhecimento forem cumpridos (for provável que benefícios económicos futuros fluam para a entidade e o custo possa ser mensurado com fiabilidade), leva a que os valores contabilísticos destes activos aumentem, por contrapartida de resultados retidos no balanço e de meios monetários, ou provisões, nas demonstrações financeiras futuras.

Com a introdução do SNCRF cada parte de um item do AFT com um custo que seja significativo em relação ao custo total do item deve ser depreciado separadamente. Contudo, verificamos que, muitos ainda não aplicam este critério aos seus activos. Tendo em conta as informações recolhidas ao longo do estudo, esta situação deve-se ao facto de ser uma tarefa difícil e custosa para a empresa, na medida em que obriga a uma avaliação com o detalhe da estimativa de vida útil de cada um dos componentes e os respectivos valores quando estas informações não foram evidenciadas no momento de aquisição.

Efectivamente, acreditamos que não é fácil depreciar um AFT em componentes quando não temos informação acerca dos seus componentes. Neste sentido, o efeito sobre os resultados será diferente quando os componentes do AFT têm vidas úteis diferentes, na medida que, conduz a um menor resultado líquido para a empresa.

Com isto, a empresa distribuirá menos dividendos aos sócios/accionistas, mas também pagará menos imposto.

Assim sendo, as empresas devem efectuar esforços no sentido de obter todas as informações relativas aos seus activos para que possa beneficiar deste ganho quando o AFT é composto por diversos componentes com vidas úteis diferentes.

Acreditamos que com a abordagem por componentes a empresa tem maior controlo sobre o activo, na medida em que consegue ter informações pormenorizadas de cada componente do activo principalmente dos que necessitam de substituições periódicas e inspecções regulares.

É de referir-se que o reconhecimento contabilístico individualizado dos componentes é facultativo, embora esta informação deva constar obrigatoriamente das fichas individuais dos AFT.

Conclui-se assim, face às disposições referidas, que os AFT são um peso relevante em termos de activo nas empresas, quanto ao seu património e que o reconhecimento/depreciação por componentes é um assunto que requer bom senso, pois deve avaliar-se a relação custo/benefício para a sua aplicação prática.



## **Contributos esperados**

Esperamos que o facto de a pesquisa ter incidido unicamente sobre a NRF 7 venha a ser um contributo importante para os alunos, contabilistas e profissionais que pretendam elaborar um trabalho sobre este tema, permitir que outros estudiosos tenham oportunidade de aprofundar os seus conhecimentos nesta área de interesse sobre os activos fixos tangíveis, nomeadamente, aos aspectos particulares introduzidos no novo normativo. Entendemos que a análise individual de cada norma ilustra o modo como as normas do SNCRF estão a ser aplicadas nas diferentes entidades.

Pretendemos ainda que seja um elemento de apoio no enquadramento destas questões em ambiente empresarial e fiscal.

## **Limitações do estudo**

A insuficiência de informações por parte de empresas fez com que o estudo de caso não tenha sido realmente aplicada a uma empresa que tem no seu conjunto de activos, AFT composto por diversos componentes. Mas mesmo com este constrangimento conseguimos apurar algumas informações consideradas pertinentes a este estudo.

Acreditamos ter atingido os objectivos traçados para este trabalho, e aprofundado os conhecimentos sobre o assunto. Consideramos ainda, ter dado o nosso contributo para se iniciar a reflexão sobre a matéria.

## **Sugestões para investigações futuras**

Este estudo poderá ser um ponto de partida para outros que, nomeadamente, se dediquem à quantificação e análise da NRF 7, nomeadamente, os custos de desmantelamento e remoção do item do AFT e as benfeitorias e as grandes reparações em AFT.

Poderá também ser de interesse significativo, realizar uma análise do comportamento das entidades no que diz respeito à opção pelo modelo do custo ou do modelo de revalorização, como modelos de mensuração subsequentes dos seus AFT.

As normas em vigor em Cabo Verde resultam das transposições para o normativo nacional das normas produzidas pelo IASB. Estas transposições pressupunham uma actualização sempre que a nível internacional as normas sofressem ajustamentos e que estes tenham relevância para o nosso país. Contudo, tal como aconteceu com todas as outras normas, a NRF 7 não sofreu qualquer alteração desde da sua adopção pela primeira vez a nível nacional podendo estar (e acreditamos que esteja) desactualizada. Assim deixamos uma recomendação ao órgão competente para o efeito (CNNC) para estudar as alterações ocorridas a nível internacional e promova os ajustamentos que se mostrarem necessários.

## REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

### Livros e revistas

ALMEIDA, R. M. (2009). *O Sistema de Normalização Contabilística e de relato Financeiro - SNCRF - de Cabo Verde*. ATF - Edições Técnicas, SA.

BARANÃO, A. M. (Método e técnicas de investigação em gestão: Manual de apoio à realização de trabalho de investigação). Lisboa: Sílabo.

CAIADO, A. P., VIANA, L. F., & MADEIRA, P. J. (2011). *Relato Fiscal e Financeiro no encerramento de Contas*. Áreas Editora, SA.

DA COSTA, C. B., & ALVES, G. C. (2008). *Contabilidade Financeira* (7ª ed.). Reis dos Livros.

DA SILVA, A. C. (2008). *Metodologia da Pesquisa Aplicada à Contabilidade* (2 ed.). São Paulo: São Paulo.

FAUSTINO, I. (Outubro/Dezembro de 2010). Activos Fixos Tangíveis e a Abordagem por Componentes no SNC. *Revista dos Revisores oficiais de Contas nº 51*, pp. 50 - 63.

FONSECA, A. V., & TEIXEIRA, F. S. (2012). A Contabilidade em Cabo Verde. *Revista Portuguesa de Contabilidade*, Vol. II, pág. 525-540.

GOMES, J., & PIRES, J. (2011). *SNC - Sistema de normalização Contabilística - Teoria e Prática (4ª Edição)*. Vida Económica - Editorial, SA.

RODRIGUES, J. (2010). *Sistema de Normalização Contabilística Explicado*. Porto Editora.

SILVA, E. P., & [et al.] (2011). *SNC-Contabilidade Financeira. Casos Práticos-Tomo I* (3 ed.). Rei dos Livros.

SILVA, J. M. (Novembro de 2007). Impostos diferidos. *Jornal de contabilidade - APOTEC*, nº 368 , pp. 348-360.

VILELAS, J. (2009). *Investigação - O Processo de Construção do Conhecimento*. Lisboa: Edições Sílabo, Lda.

### **Tese e monografia consultado**

CORREIA, C. D. (2009). A Imparidade em Activos Fixos: sua aplicação, mensuração e divulgação [Tese de Mestrado], [Aveiro], Dissertação apresentada à Universidade de Aveiro para cumprimento dos requisitos necessários à obtenção do grau de Mestre em Contabilidade e Auditoria. [ Consult. em 27 de 12 de 2013]. Disponível em www: < URL: <https://www.ria.ua.pt/bitstream/10773/1498/1/2009001054.pdf>>

MAOCHA, A. R. (2011). *O Impacto Fiscal Decorrente do processo de Remensuração dos Activos Fixos Tangíveis*. [ Consult. em 25 de 12 de 2013]. Disponível em www: < URL:<http://www.portaldoconhecimento.gov.cv/bitstream/10961/481/1/TFC%ARICKSON%RENATO%RODRIGUES%MAOCHA%20N%C2BA%20480.pgf>

### **Legislação Complementar**

Decreto-lei nº 1/84 de 28 de Janeiro – Revalorização do Imobilizado

Decreto-lei nº 3/84 de 28 de Janeiro – Taxas de amortização de Imobilizados

Decreto-lei nº 4/84 de 30 de Janeiro – Plano Nacional de Conta

### **Sites consultados**

[www.otoc.pt](http://www.otoc.pt)

[www.iasb.org](http://www.iasb.org)

[www.rcaap.pt](http://www.rcaap.pt)

[www.portaldoconhecimento.gov.cv](http://www.portaldoconhecimento.gov.cv)

1  
2  
3  
4  
5  
6  
7  
8  
9  
10

# ANEXOS

11  
12  
13  
14  
15  
16  
17  
18  
19  
20  
21  
22  
23  
24  
25  
26  
27  
28  
29  
30  
31  
32  
33  
34  
35  
36

## **Anexo I – Bases de mensuração**

### **a) Custo histórico**

De acordo com esta base de mensuração, e segundo a EC do SNCRF “os activos são registados pela quantia de caixa, ou equivalentes de caixa pago ou pelo justo valor da retribuição dada para os adquirir no momento da sua aquisição. Os passivos são registados pela quantia dos proventos recebidos em troca da obrigação, ou em algumas circunstâncias (por exemplo, impostos sobre o rendimento), pelas quantias de caixa, ou de equivalentes de caixa, que se espera que venham a ser pagas para satisfazer o passivo no decurso normal dos negócios”.

### **b) Custo corrente**

O SNCRF define para esta base de mensuração, que “os activos são registados pela quantia de caixa ou de equivalentes de caixa que teria de ser paga se o mesmo ou um activo equivalente fosse correntemente adquirido. Os passivos são registados pela quantia não descontada de caixa, ou de equivalentes de caixa, que seria necessária para liquidar correntemente a obrigação”.

### **c) Valor realizável (de liquidação)**

Nesta base de mensuração, e segundo o SNCRF, “os activos são registados pela quantia de caixa, ou equivalentes de caixa que possa ser correntemente obtida ao vender o activo numa alienação ordenada. Os passivos são escriturados pelos seus valores de liquidação; isto é, as quantias não descontadas de caixa ou equivalentes de caixa que se espera que sejam pagas para satisfazer os passivos no decurso normal dos negócios”.

### **d) Valor presente**

Segundo esta base de mensuração, e de acordo com o SNCRF, “os activos são escriturados pelo valor presente descontado dos futuros influxos líquidos de caixa que se espera que o item gere no decurso normal dos negócios. Os passivos são escriturados pelo valor presente descontado dos futuros ex fluxos líquidos de caixa que se espera que sejam necessários para liquidar os passivos no decurso normal dos negócios”.

#### **e) Justo valor**

De acordo com a EC, justo valor é a “quantia pela qual um activo pode ser trocado ou um passivo liquidado, entre partes conhecedoras e dispostas a isso, numa transacção em que não exista relacionamento entre elas.”

Constatamos que o PNC não faz, explicitamente, qualquer referência ao justo valor como base de mensuração, e nem à sua forma de determinação.

Mas mesmo assim já se utilizava em casos especiais<sup>78</sup>, em vez do custo histórico, ou seja, quando este não estava apurado ou não era conhecido. Assim acontecia, nos casos de bens doados ou oferecidos e também em casos de activos agora chamados biológicos e produtos agrícolas. Utilizava o justo valor igualmente em casos de bens em perda de valor, adquiridos a um custo efectivo que se mostrasse acima do justo valor ou valor de mercado.

---

<sup>78</sup> Nomeadamente com revalorização de activos por via do Decreto-lei nº 1/84

## Anexo II – Código de Contas de AFT (SNCRF/PNC)

### Quadro XIII - Código de Contas da Classe dos Activos Tangíveis (SNCRF Vs PNC)

SNCRF		PNC	
43	Activo Fixo Tangível	42	Imobilizado Corpóreo
431	Terrenos e recursos naturais	421	Terrenos e recursos naturais
432	Edifícios e outras construções	422	Edifícios e outras construções
433	Equipamento básico	423	Equipamento básico e outras máquinas e instalações
434	Equipamento de transporte	424	....
435	Equipamento administrativo	425	Equipamento de carga transporte
436	Equipamentos biológicos	426	Equipamento administrativo e social e mobiliário diverso
437	Outros activos fixos tangíveis	427	Taras e Vasiliames
438	Depreciações acumuladas	428	....
439	Perdas por imparidade acumuladas	429	Outras Imobiizações corpóreas
		48	Amortizações e reintegrações acumuladas

Fonte: Adaptado de ALMEIDA (2009)

## Anexo III – Custo de substituição de AFT

**Exemplo 3** – Uma empresa adquiriu uma nova unidade dessalinizadora por osmose inversa, com capacidade diária de produção de 1200 m<sup>3</sup> de água potável e todos os seus auxiliares, com um custo de 4.000.000\$00 que tem um valor residual de 400.000\$00. Esta unidade tem peças (por ex.: membranas), que precisam de ser substituídas a cada 4 anos, a um custo de 850.000\$00.

**Alternativa 1:** Considerar a nova unidade como um único bem, e como tal, depreciar toda a unidade pelo seu período de vida útil (15 anos), a que corresponde 240.000\$00 de depreciação anual;

**Alternativa 2:** Considerar a peça como uma parte significativa do item e depreciar o custo do peça por um período de 4 anos, correspondendo a 212.500\$00 por ano.

Como o componente neste caso é significativo, a alternativa 2 corresponde ao método mais correcto, pois reflete mais adequadamente os benefícios económicos da unidade, resultando num registo regular em resultados, de 395.833\$00 ao invés de 240.000\$00 por ano ao longo dos 15 anos de vida útil da unidade.



A depreciação anual de 395.833\$00 corresponde:

Edifício:  $(4.000.000\$00 - 400.000\$00 - 850.000\$00)/15 \text{ anos} = 183.333\$00$

Telhado:  $850.000\$00/4 \text{ anos} = 212.500\$00$

#### **Anexo IV – Custos de desmantelamento e remoção de AFT**

**Exemplo 4:** Em 2011, a Energia Eólica, S.A. construi um parque eólico<sup>79</sup> na Cidade do Mindelo que inclui uma instalação de produção de energia eólica<sup>80</sup> em energia eléctrica, existindo a obrigação de desmantelar a instalação após 20 anos de utilização. O custo de construção foi de 1.224.741 contos com valor residual de 11.803 contos e o custo de estimado de desmantelamento e remoção é de 19.341 contos.

Vejamos qual será o valor do parque com a inclusão dos custos de desmantelamento e remoção.

- Cálculos

O valor actual<sup>81</sup> do custo de desmantelamento e remoção é de 3.149 contos  $(19.391/(1+9,5\%)^{20})$ . Neste caso, o custo do parque é de 1.244.082 contos  $(1.224.741 + 3.149)$ . Assim o lançamento relativo ao custo de desmantelamento e remoção será:

- **No momento inicial (ano 2011)**

---

<sup>79</sup> Um **parque eólico** é um espaço, terrestre ou marítimo, onde estão concentrados vários aerogeradores destinados a transformar energia eólica em energia eléctrica ([http://pt.wikipedia.org/wiki/Parque\\_eólico](http://pt.wikipedia.org/wiki/Parque_eólico)).

<sup>80</sup> **Energia eólica** é a transformação da energia do vento em energia útil ([http://pt.wikipedia.org/wiki/Energia\\_eólica](http://pt.wikipedia.org/wiki/Energia_eólica)).

<sup>81</sup> Considere uma taxa de desconto de 9,5%.

433	AFT - Equipamento Básico	3.149	
298	Outras provisões		3.149
	(H: Pelo custo de desmantelamento e remoção )		

— De 2011 a 2031


6918	Outras juros	299	
298	Outras provisões		299
	(H: Pelo reconhecimento dos juros )		

O valor no 1º ano será de 299 contos ( $3.149 \text{ contos} \times 9,5\%$ ), no 2º ano será de 328 contos ( $3.448^{82} \text{ contos} \times 9,5\%$ ), e assim sucessivamente.

A depreciação será calculada sobre o custo de 1.216.087 contos, sendo segregado o componente de 3.149 contos, o qual será depreciado em 20 anos.

## Anexo V – Revalorização de um AFT

**Exemplo 5<sup>83</sup>:** A empresa ALFA, S.A. que possui um edifício adquirido por € 3.000.000 e depreciado € 1.000.000, decidiu, no final do exercício de 200N, reconhecê-lo pelo seu valor de mercado que é, à data da revalorização, igual a € 7.000.000.

 **Situação 1:** revalorizar simultaneamente o custo e as depreciações acumuladas, sendo, necessário a aplicação de um índice que revalorize o custo do edifício e as depreciações acumuladas.

Cálculo do índice de revalorização (coeficiente):

$$7.000.000 = \text{coef.} \times 3.000.000 - \text{coef.} \times 1.000.000$$

$$\text{coef.} = 3,5$$

<sup>82</sup> 3.149 contos + 299 contos.

<sup>83</sup> Adaptado SILVA *et al.* (2011)


Assim, os valores revalorizados são:

Custo do Edifício =  $3.000.000 \times 3,5 = € 10.500.000$

Depreciações acumuladas =  $1.000.000 \times 3,5 = € 3.500.000$

Quantia revalorizada = € 7.000.000

432	AFT - Edifício e outras construções	7.500.000	
4382	Depreciações Acumuladas		2.500.000
5891	Excedente de revalorizaçãp		5.000.000
	H: Reconhecimento dos imobilizados		

 **Situação 2:** Com a utilização desta hipótese, as depreciações acumuladas são primeiro imputadas ao custo do AFT, que será depois reconhecido pelo seu valor revalorizado.

4382	Depreciações Acumuladas	1.000.000	
432	AFT - Edifício e outras construções		1.000.000
	H: Imputação das depreciações acumuladas		
432	AFT - Edifício e outras construções	5.000.000	
5611	Excedente de revalorização		5.000.000
	H: Ajustamento do valor do activo para o seu valor revalorizado		

No caso de a revalorização não ser aceite para efeitos fiscais, teríamos que registar um passivo por imposto diferido no montante de  $€ 5.000.000 \times 25\% = € 1.250.000$ . Assim, o registo seria:

5611	Excedente de revalorização	1.250.000	
2642	Passivo por impostos diferidos		1.250.000
	H: Reconhecimento do imposto diferido		

A reversão do passivo por imposto diferido será registada quando o edifício for depreciado e, pela realização da reserva de reavaliação.

## Anexo VI - Mapa de Depreciação da Residencial Beleza, Lda.

MAPA DAS REINTEGRAÇÕES E AMORTIZAÇÕES																	
ELEMENTOS DO ACTIVO IMOBILIZADO (CORPOREO E INCORPOREO)																	
Data Contab. : 31 - 12 - 2012																	
FIRMA : Residencial Beleza - Sociedade Unipessoal, Lda					ACTIVIDADE : Serviços de restauração, hospedagem e turismo										100%		
	QT	Data				Valores do activo imobilizado			Reintegrações e Amortizações						Valor	Valor	
		Aqu..	Inicio Abertura contas.		Anos Util. esp.	Aquisição	Abate	Liquido de Abate	Amortiz. Ex. Anteriores	Amortizações exercicio			Anuladas p/abates ben do activo	Amortiz. Acumuladas	Líquido	Residua	
			Ano	Mês						Ano	Taxa	Amortiz. Mensal					Amortiz. Anual
1		2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	14	16	17	18	
								(6-7)				(8x11)	(7x11)	(9+15-14)	(8-16)		
432 - EDIFICIOS E OUTRAS CONSTRUÇÕES																	
Edificio Bollard		2012			25	33.187.231,00		33.187.231,00		4,00%	110.624,00	442.496,00		442.496,00	32.744.735,00		
Total 432						33.187.231,00	0,00	33.187.231,00	0,00	4,00%	110.624,00	442.496,00	0,00	442.496,00	32.744.735,00	0,00	
Total Activos Fixos Tangiveis						33.187.231,00	0,00	33.187.231,00	0,00	0,04	110.624,00	442.496,00	0,00	442.496,00	32.744.735,00	0,00	
TOTAL GERAL .....						33.187.231,00	0,00	33.187.231,00	0,00	0,04	110.624,00	442.496,00	0,00	442.496,00	32.744.735,00	0,00	